

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

DIONES CLEI TEODORO LOPES

**IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER
NATUREZA DA PESSOA FÍSICA: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**CACOAL – RO
2016**

DIONES CLEI TEODORO LOPES

**IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER
NATUREZA DA PESSOA FÍSICA: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO
PROGRESSIVA**

Monografia apresentada à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do professor M.e Victor de Almeida Conselvan.

**CACOAL - RO
2016**

L864i Lopes, Diones Clei Teodoro.
Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da
pessoa física: uma análise da tributação progressiva / Diones
Clei Teodoro Lopes – Cacoal/RO: UNIR, 2015.
85 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. M.e Victor de Almeida Conselvan

1. Direito tributário. 2. Imposto sobre renda. 3.
Progressividade. I. Conselvan, Victor de Almeida. II.
Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.
CDU – 34:336.2

IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DA PESSOA FÍSICA: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA

DIONES CLEI TEODORO LOPES

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Fundação Universidade Federal de Rondônia UNIR – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Professor M.e Victor de Almeida Conselvan - UNIR - Presidente

Professor M.e Bruno M. Caixeiro - UNIR - Membro

Professora D.ra Maria Priscila Soares Berro - UNIR - Membro

Conceito: 88 (oitenta e oito).

Cacoal, 07 de julho de 2016.

Dedico este trabalho a minha mãe Maria Francisca e minha esposa Vanubia, por sempre acreditarem em meu potencial e sempre me apoiarem. Ao meu querido irmão Deyvid, por acompanhar minhas vitórias.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a minha família por me ajudar nos momentos difíceis e por permitir que finalizasse mais uma etapa de minha vida.

A meu orientador, Professor M.e Victor, pela paciência e disponibilidade em compartilhar seus conhecimentos.

A Professora M.^a Sônia, pela ajuda na elaboração deste trabalho.

Aos amigos companheiros do ônibus e da sala de aula, em especial a amiga Inizabete Martins de Souza, que estiveram em parceria nesta jornada, pela paciência, compreensão e companhia, que vivenciamos juntos no decorrer do curso.

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade analisar, esclarecer e demonstrar a existência do distúrbio da regressividade tributária dentro da legislação vigente para a aplicação do imposto sobre renda das pessoas físicas. Para tanto, é realizada uma abordagem da regra-matriz do imposto, de seu critério progressivo, de sua possível regressividade e dos princípios da isonomia e capacidade contributiva previstos na Constituição Federal e que regulam o imposto sobre renda. Diante da relevância jurídica do tema na atualidade, serão demonstrados os confrontos existentes entre a legislação infraconstitucional vigente que dita as normas de incidência, a arrecadação do imposto e as garantias deixadas pela Carta Magna aos contribuintes frente à soberania do poder de tributar do Estado. O estudo está delimitado à análise da ocorrência ou não do distúrbio da regressividade tributária no campo do imposto sobre renda das pessoas físicas, como consequência dos moldes em que a progressividade tem sido implantada pela política fiscal brasileira, com enfoque na observância dos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e na análise dos diferentes tipos de progressividade existentes no imposto, objeto do estudo. Esse trabalho é realizado pelo método dedutivo e dogmático, com técnica bibliográfica qualitativa, consistindo num aprofundado estudo em face às normas vigentes à luz da Carta Magna, tendo em vista os direitos fundamentais dos contribuintes e o distúrbio da regressividade presente no sistema tributário nacional. Nos resultados constatou-se: que o imposto está adequadamente estruturado em sua regra-matriz; que existe o distúrbio da regressividade nas alíquotas, nas deduções, na tributação definitiva e no sistema de bases correntes do imposto sobre renda da pessoa física; a infringência dos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e a constatação efetiva de que o contribuinte de menor potencial econômico tem sido tributado elevadamente perante aqueles de alta capacidade econômica.

Palavras-chave: Imposto sobre renda. Pessoa física. Progressividade. Regressividade.

ABSTRACT

This study aims to analyze, clarify and demonstrate the tax regressivity disorder existence within the current legislation for tax application on natural person's income tax. Therefore, it is made an approach of the tax foundation, of its progressive criteria, of its possible regressivity and the principles of equality and contributive capacity, as provided on Federal Constitution and which regulates income tax. Given the legal relevance of the topic nowadays, existing confrontation among current infra-constitutional legislation that dictates the incidence standards will be demonstrated, tax collection and guarantees allowed by the Magna Carta to taxpayers against the sovereignty of the taxing power of the State. The study is delimited by the analysis of the occurrence or not of the tax regressivity disorder in the field of natural person's income tax as a result of the way in which the progressivity has been implemented by Brazilian fiscal policy, focusing on compliance of the principles of tax equality, on the contributive capacity and on the analysis of different types of progressivity of taxes, the object of the study. This work is carried out by deductive and dogmatic method, qualitative literature technique, consisting of a detailed study in relation to current regulations according to the Magna Carta, considering the fundamental rights of taxpayers and the regressivity disorder on the national tributary system. In the results it was verified that the tax is properly structured in its foundation; that regressivity disorder exists on the tax rates, on the deductions, on the definitive tributation and on the current basis of the natural person's income tax; the violation of the constitutional principles of tax equality and contributive capacity; and the effective confirmation that the lower economic potential taxpayer has been highly taxed towards those with high economic capacity.

Keywords: Income tax. Natural person. Progressiveness. Regressivity.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Progressiva mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015	30
Tabela 2 - Proporcionalidade, progressividade	49
Tabela 3 - Regressividade na proporcionalidade	49
Tabela 4 - Regressividade.....	49
Tabela 5 - Regressiva mensal do imposto sobre renda da pessoa física.....	50

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE RENDA DA PESSOA FÍSICA.....	13
1.1 ANTECEDENTE NORMATIVO (DESCRITOR).....	15
1.1.1 Aspecto material.....	18
1.1.2 Aspecto espacial	22
1.1.3 Aspecto temporal	23
1.2 CONSEQUENTE NORMATIVO (PRESCRITOR)	26
1.2.1 Aspecto subjetivo (pessoal).....	26
1.2.2 Aspecto quantitativo	28
1.2.2.1 Base de cálculo	29
1.2.2.2 Alíquota	30
2 DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA	33
2.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS	33
2.2 DEFINIÇÃO E CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE	36
2.3 GÊNERO E ESPÉCIES DE PROGRESSIVIDADE	38
2.3.1 A progressividade do imposto sobre renda.....	40
2.4 EFEITOS E CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS	42
3 DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA	47
3.1 INCONSTITUCIONALIDADE	47
3.2 DEFINIÇÃO E CONCEITO DE REGRESSIVIDADE	48
3.3 GÊNERO E ESPÉCIES DE REGRESSIVIDADE	48
3.4 EFEITOS E CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS	58
4 PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	61
4.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS	61
4.1.1 Isonomia tributária	61
4.1.2 Capacidade contributiva	62
4.2 CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS	64
4.2.1 Isonomia tributária	64
4.2.2 Capacidade contributiva	64
4.3 IMPLICAÇÕES NO IMPOSTO SOBRE RENDA	68
4.3.1 Soluções para a regressividade do imposto	71

CONSIDERAÇÕES FINAIS74

REFERÊNCIAS.....79

INTRODUÇÃO

A progressividade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza está formalmente descrita no art. 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, com alíquotas escalonadas conforme o poder aquisitivo de cada contribuinte, que o caracteriza dogmaticamente como imposto progressivo, ou seja, aumenta conforme o valor da renda auferida.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do sistema tributário nacional, optou pelo sistema de distribuição de competências para instituir os impostos, dos quais concedeu à União a competência para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Diante da abrangência de tal imposto, seja pela amplitude territorial ou pela capacidade de afetar o patrimônio dos contribuintes, previu garantias especiais para estes, como forma de protegê-los do poder de tributar concedido ao Estado por meio do referido imposto.

Dentre estas garantias especiais, que a Constituição preferiu nominar de “critérios” em seu art. 153, § 2º, inc I, consagrou-se a determinação de um imposto que tributasse a renda progressivamente, de modo que, quanto maior a renda auferida, maior seria o percentual que o contribuinte deveria dispor para ajudar no custeio das despesas públicas.

Para tanto, a análise acerca da progressividade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física em todas as suas alíquotas é de fundamental importância acadêmica, por favorecer o conhecimento jurídico e a capacidade crítico-reflexiva, visto que o impasse decorrente de tal exposição torna imprescindível uma fundamentada reflexão da aplicação e/ou alteração da legislação vigente.

O presente trabalho tem por objetivo analisar e demonstrar a regressividade em contraponto à progressividade constitucional do imposto sobre renda e proventos

de qualquer natureza da pessoa física, verificando a constância desse critério no delineamento de suas alíquotas.

O objeto de investigação firma-se na forma em que o legislador infraconstitucional tem observado a progressividade no imposto sobre renda das pessoas físicas, uma vez que essa observância implica em um imposto que respeite o princípio da isonomia tributária e a capacidade contributiva dos contribuintes.

Neste sentido, verifica-se a problematização jurídica proposta para este trabalho, a saber: se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, consagrados na Constituição, têm sido respeitados na aplicação das alíquotas do imposto sobre renda das pessoas físicas e se a progressividade, da forma em que tem sido orientada e aplicada no imposto sobre renda das pessoas físicas, tem gerado ou não o distúrbio conhecido como regressividade tributária.

Como formas de solução da problematização constante no projeto, foram propostas duas hipóteses: I - os princípios da capacidade contributiva e da isonomia são aplicados de forma deficiente nas alíquotas do imposto sobre renda das pessoas físicas, resultando em uma forma regressiva, ou seja, contribuintes que ganham menos pagam um imposto proporcionalmente maior em relação aos contribuintes que detêm maiores rendas; e, II - estes princípios estão sendo aplicados de acordo com a previsão constitucional, garantindo alíquotas baseadas na capacidade contributiva de todos os contribuintes, assegurando a isonomia tributária e afastando o distúrbio da regressividade.

Com vistas a chegar a uma das hipóteses propostas, o primeiro capítulo traz uma abordagem do imposto sobre renda, em sua hipótese de incidência e, de forma específica, em relação à tributação das pessoas físicas. Para isso, fez-se necessário construir a regra-matriz do referido imposto, seu fato gerador, sua área de abrangência, seu tempo de acontecimento, seus sujeitos, sua base de cálculo e suas alíquotas previstas na legislação, para demonstrar de que forma o tributo se insere no sistema tributário nacional.

Para análise do contexto que engloba a problemática proposta, o segundo capítulo trata da tributação progressiva e seus principais aspectos. Dentre eles: a sua constitucionalidade; sua definição e conceito doutrinários; os gêneros e as espécies de progressividade; e os efeitos e as consequências que implicam a tributação do imposto sobre renda da pessoa física.

O terceiro capítulo versa sobre a tributação regressiva, principal enfoque deste trabalho, pois dela se extrai o resultado final e as consequências que dela resultam. Foi proposta no início a análise da existência do distúrbio da regressividade voltada somente para as alíquotas do imposto. Ocorre que, com o detalhamento da progressividade, foi possível constatar que a regressividade, apesar de ser mais visível nas alíquotas, assume também outras formas.

No último capítulo, faz-se uma análise acerca dos mais relevantes princípios constitucionais norteadores do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, quais sejam, a isonomia tributária e a capacidade contributiva, relacionando-os com os critérios específicos do imposto (generalidade, universalidade e progressividade). Além de apresentar uma possível solução para o distúrbio da regressividade encontrado no imposto.

Por fim, as considerações finais trazem a regressividade como o distúrbio que ocorre em virtude de inobservância da progressividade, ou quando esta se dá de forma insatisfatória, seja dentro do sistema tributário nacional ou, especificamente, relativa ao imposto sobre renda da pessoa física, detalhando-se, com relação a este, a existência da regressividade nas alíquotas, nas deduções e nas formas de recolhimento, que se mostraram como diferentes modos de progressividade na incidência do imposto.

Assim, em um confronto entre os princípios basilares do imposto sobre renda da pessoa física e a legislação infralegal que dita as regras de aplicação do referido imposto, a regressividade se destaca em decorrência da inobservância da isonomia tributária e da capacidade contributiva como corolário de uma progressividade insatisfatória resultante da avidez do Estado em auferir receitas.

1 REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE RENDA DA PESSOA FÍSICA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Por norma jurídica entende-se o juízo, pensamento final obtido em decorrência da análise dos enunciados do direito positivo. A norma jurídica é dotada de uma estrutura lógica elementar, em que há, em um primeiro momento, a descrição de uma conduta, de um fato, em que o legislador elege características e peculiaridades para formação daquela hipótese, em seguida o estabelecimento da consequência, em que realizada aquela hipótese pelo legislador, deve ser adotada determinada consequência (MINARDI, 2015).

A norma jurídica, para perfazer sua completude, deve ser composta de elementos que a caracterizem; o que significa dizer que a norma deve ter certa quantidade de estrutura formal.

Para Justen Filho (1985, p. 42) “[...] os elementos essenciais para o reconhecimento de determinado evento fático encontra-se na hipótese. Enquanto a determinação teórica da conduta devida está prevista na consequência, que fornecerá os detalhes para a fixação da natureza e da extensão da conduta”.

Segundo a terminologia de Cossio (1965), se designa endonorma, a norma primária e perinorma, a norma secundária, quanto à enunciação do Direito a partir da norma complexa. Vieira (1993, p. 56) elucida o seguinte exemplo: “uma norma primária estaria configurada da seguinte forma: dado o fato A, dever ser a conduta B. Já a norma secundária assim seria: dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C”. É uma relação lógica “se, então” em que: se ocorrida a situação descrita, então se deve aplicar a consequência.

A norma tributária é espécie de norma jurídica que muito se assemelha à norma penal. Afirmar Ataliba (1999, p. 53): “No direito penal encontramos idêntica situação. Designa-se ‘crime’ assim a descrição legal do fato, como ao próprio fato, a despeito da consciência que têm os penalistas, em maior ou menor grau, do discernimento entre uma e outra coisa”. Afirmar, ainda, que se deve dar tratamento igual às demais normas do ordenamento jurídico, porque possuem estrutura idêntica a tais normas.

As normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura formal de todas as demais do ordenamento jurídico vigente, por isso são passíveis de igual tratamento técnico (CARVALHO, 2014).

Para o referido autor “é norma tributária – compondo o conjunto que se convencionou designar direito tributário material – a que trata do tributo, na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária e dos deveres de contorno” (ATALIBA, 1999, p. 48).

A norma tributária consiste numa regra de comportamento em que disciplina a relação jurídica obrigacional entre o devedor, ao qual é imposta a prestação compulsória fiscal e o titular do crédito (MINARDI, 2015).

Pode-se até afirmar que existe somente uma norma para cada exação tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. A norma tributária, especificamente, é aquela que contém o impacto jurídico da exigência do tributo. Por estabelecer as características, delimitação e amplitude da incidência do tributo, é também chamada norma-padrão ou regra-matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2014).

Assim, a lei descreve uma hipótese abstrata para um fato e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico (real), do que foi descrito determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo (ATALIBA, 2005).

Conceitua-se hipótese de incidência sendo a “descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)” (CASSONE, 2007, p. 143).

Por seguinte, a norma tributária se desdobra no antecedente normativo e no consequente normativo, compostos por elementos estruturais que compõem a regra-matriz de incidência tributária. Tais elementos são denominados de critérios, por Carvalho (2000), e de aspectos, por Ataliba (2005) e Coêlho (2000). Por intermédio da análise desses elementos da regra matriz de incidência tributária, é possível identificar o fato fenomênico juridicamente relevante quando da sua ocorrência e, ainda, a relação jurídica a ser instaurada pelo consequente normativo.

Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em

contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

Para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é necessário separar as proposições em si; suspender o caráter semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; bem como desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Entende-se por fato gerador aquele “que gera a obrigação tributária” (CASSONE, 2007, p. 148). Porém Santos (2011, on-line) diverge desse entendimento, do seguinte modo:

A expressão "fato gerador" é de se entender equivocada, pois resulta na aplicação de seu significado por especialistas do Direito Tributário tanto da descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária, quanto o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.

O enquadramento do fato à hipótese normativa deve ser completo, ou seja, todos os critérios identificadores elencados na hipótese geral e abstrata, quando satisfeitos, configuram a tipicidade tributária (BECKER, 2010).

A regra-matriz se apresenta logicamente, isto é, sua forma é composta por uma proposição antecedente (hipótese ou descritor) e consequente (prescritor) (SOUZA, 2011). Por isso o momento, a partir do conhecimento já exposto, de pormenorizar a regra-matriz de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, para sua melhor compreensão.

1.1 ANTECEDENTE NORMATIVO (DESCRITOR)

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza - IR é um imposto de amplitude nacional, sensível a todos os contribuintes. Está positivado no ordenamento jurídico vigente, nos termos da Constituição Federal de 1988, arts. 21, inciso IV, e 153, inciso III; no art. 43, caput, do Código Tributário Nacional; na Lei federal n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e, no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Ao iniciar as especificidades do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, é necessário esclarecer o que são tributos, trazendo o conceito ou a definição oficial do artigo 3º do Código Tributário Nacional, de que:

“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que não constitui sanção de ato ilícito (multa), cujo valor pode ser expresso em moeda”.

Para Machado (2009), os conceitos de tributos formulados pelos juristas pouca utilidade apresentam no plano do direito positivo atual, pois sobressai o seu conceito legal. Para que este conceito possa ser expresso de modo lúcido, faz-se imperioso citar outras definições de demais doutrinadores.

Nogueira (1995, p. 155) definiu tributo assim:

[...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Sabbag (2009, p. 333), ao conceituar tributo, o faz por meio de um interessante quadro sinótico, no qual o detalha como prestação pecuniária, compulsória, instituída por lei e cobrada mediante lançamento, afirmando, ainda, que tributo não é multa.

O art. 5º do CTN subdivide os tributos em “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, como o próprio nome já diz e a Lei ordinária 7.713/1988 instituiu, o imposto sobre renda é um imposto e este é um tipo de tributo. Os impostos são tributos com uma determinada característica específica.

Conforme estabelece o art. 16 do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Do texto legal, depreende-se que os impostos são tributos que o Estado não tem por obrigação fazer uma contraprestação específica para o contribuinte, pois, ao instituí-los, têm como objetivo arrecadar receitas para a sua manutenção de forma geral.

Diante desse entendimento, Rosa Jr. (2009, p. 62) ressalta:

Assim, o imposto corresponde a um tributo não-vinculado, porque é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado, destinando-se a atender as despesas gerais da administração. Isso porque o contribuinte, ao pagar o imposto, não espera qualquer contraprestação efetiva ou potencial de natureza pessoal.

Quanto ao antecedente, Carvalho (2002, p. 235) o destaca como sendo a própria hipótese de incidência tributária:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

Nos dizeres de Alves (2013), o antecedente normativo ou hipótese de incidência tributária nada mais é que uma descrição hipotética de uma ocorrência fática em uma norma geral e abstrata. Nesta hipótese normativa, o legislador elenca as características que os eventos sociais devem necessariamente ter para serem transformados em fatos jurídicos e produzirem efeitos.

O antecedente normativo é a descrição de um possível evento do mundo social, portanto, hipótese. Ele se configura como sendo a descrição abstrata de uma situação possível do mundo social, que seja composta pelos critérios material, temporal e espacial que, ocorrendo na forma prevista, terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica, na forma expressa no consequente. Assim, o antecedente é o responsável pelo recorte da realidade social que será submetido à normatividade jurídica (SOUZA, 2011).

Quando prevê a hipótese de incidência tributária, o legislador seleciona os elementos necessários à sua caracterização, permitindo a devida extração dos aspectos de identificação que permitirão a subsunção do fato quando de sua ocorrência (SANTOS, 2011).

Neste caso, será visto “[...] no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)” (CARVALHO, 2014, p. 63).

Assim, o antecedente da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre renda tem como fato auferir renda e proventos de qualquer natureza, estabelecendo que todo o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária seja considerado, que todo acréscimo patrimonial seja verificado e submetido ao mesmo tratamento, e que o imposto se dê de forma progressiva, sendo maior a alíquota quanto maior a base tributável (GARCIA, 2010).

Nesse sentido serão detalhados, nos tópicos seguintes, os aspectos componentes do antecedente normativo (hipótese ou descritor), quais sejam: aspectos material, temporal e espacial.

1.1.1 Aspecto material

Neste critério, pessoas físicas ou jurídicas se condicionam a determinadas circunstâncias de espaço e de tempo para sua caracterização. Deve ser analisado separadamente dos demais critérios integrantes da hipótese para uma correta compreensão. A hipótese de incidência não deve ser confundida com o critério material, uma vez que aquela só será delimitada a partir dos três critérios do antecedente (SANTOS, 2011).

O critério material expressa um comportamento humano identificado por intermédio de uma ação, expressa em um verbo (fazer, dar, ou, mesmo, ser, estar, permanecer, etc.), que, por sua vez, será sempre transitivo, uma vez que precisa de um complemento, jamais se admitindo verbos impessoais (MINARDI, 2015, p. 302).

Considerado os mandamentos constitucionais que atuam na hermenêutica inerente ao imposto aqui relatado, impende verificar qual foi o critério material estabelecido pelo legislador em termos de direito positivo para o referido imposto. Tendo em mente que o critério material da regra-matriz de incidência tributária, não só do imposto sobre renda, mas em relação a qualquer imposto, está relacionado também ao delimitador espacial (critério espacial) e temporal (critério temporal), que também serão detalhados neste trabalho (SANTOS, 2011).

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 3º, traz os seguintes preceitos:

Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

[...]

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

Tendo em vista que o critério material da hipótese é modelado a partir de um verbo e seu complemento, nota-se, pela leitura do artigo mencionado, que o comportamento humano que provoca a incidência do imposto sobre renda vem a ser o fato de alguém, pessoa física, no caso em estudo, vir a receber (verbo) rendimentos (complemento), na forma do que dispõe os artigos 7º e 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, abaixo transcritos:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

[...]

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Vide: Lei nº 8.012, de 1990, Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, e Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

[...]

São, portanto, rendimentos considerados tributáveis pela legislação infraconstitucional do imposto sobre renda, os rendimentos do trabalho, rendimentos oriundos de recebimento de aluguéis, rendimentos de pensão judicial, o resultado tributável da atividade rural, entre outros rendimentos considerados na legislação em comento, bem como os acréscimos patrimoniais descritos no inciso II do art. 43 do CTN.

Feita a apresentação legal do critério material do imposto sobre renda, é imprescindível a compreensão do vocábulo "renda", inserido no contexto do Direito Tributário. O conceito do termo renda não está explícito na Constituição Federal, todavia, outros termos como: faturamento, patrimônio, capital, lucro, resultado e ganho, previstos em diversos dispositivos constitucionais, se aproximam ou influem o conceito de renda.

O conceito de renda consta do artigo 43 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...]

Em Carvalho (2009), a teoria do acréscimo patrimonial destaca renda como todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que

importe um aumento líquido do patrimônio de um indivíduo, em certo período de tempo.

Segundo essa teoria, o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. Em que "[...] a hipótese de incidência da norma de tributação da "renda" consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo" (CARVALHO, 2009, p. 672).

Neste sentido, verifica-se que renda e proventos de qualquer natureza são os "ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo" (CARRAZZA, 2009, p. 39).

Provento significa resultado, lucro, crédito. É o lucro ganho ou obtido em um negócio, sendo análogo a proveito ou resultado obtido. O termo proveito pode significar, ainda, uma forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas o acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou e que ainda produz rendimentos, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Numa acepção mais ampla, proventos podem ser considerados todos os acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, conforme art. 43, II do Código Tributário Nacional - CTN (GARCIA, 2010).

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o acréscimo patrimonial, definido no CTN como a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Incide sobre renda e proventos, se estes representarem aquisição de disponibilidade econômica e jurídica.

Entende-se por acréscimo patrimonial a disponibilidade que traduz a ideia de atualidade, de possibilidade de disposição sobre algo de forma incondicional, livre e desembaraçada que, no caso do imposto sobre renda, será econômica ou jurídica (ANDRADE FILHO, 2010).

A disponibilidade econômica ocorre quando a renda auferida for efetivamente recebida pelo titular. A aquisição é pelo ato material, sem nenhuma vinculação com

a legalidade ou o modo da obtenção. Por isso, atividades ilícitas, tais como prostituição, corrupção e jogo do bicho, sofrem a incidência do imposto.

Haverá disponibilidade jurídica no exato momento em que a renda for auferida, isto é, produzida, independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro. Entende-se, ainda, a disponibilidade jurídica como a aquisição que se dê por meios legais e legítimos (GARCIA, 2010).

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória) (CARDOSO, 2008, p. 55).

Assim, parte dos doutrinadores diferencia a disponibilidade jurídica da disponibilidade econômica, pelo fato de que a primeira é presumida por força de lei e abrange a aquisição virtual e não efetiva do poder de dispor de renda, enquanto a segunda se conceitua pelo poder de dispor efetivo e atual, de quem tem posse direta da renda (PEDREIRA, 1979).

Faz-se necessário identificar o patrimônio já existente do contribuinte, vez que muitos valores recebidos apenas realizam a recomposição patrimonial do indivíduo. Essa recomposição não caracteriza riqueza nova e não pode estar sujeita à incidência do imposto sobre renda.

[...] ainda que haja um acréscimo patrimonial, o mesmo não será tributado se for decorrente de indenização, isso porque a indenização tem por finalidade a compensação de um prejuízo suportado pelo indenizado, ou seja, reparar o dano causado em virtude de uma relação pré-constituída (MINARD, 2015, p. 659).

Desse modo, conclui-se que o critério material do imposto se define pelo acréscimo patrimonial, ensejador da aplicação da norma tributária. Este critério somente poderá ser descrito pela lei – princípio da legalidade – com total observância aos demais princípios que o regem, a saber: tipicidade, capacidade contributiva, não confisco, generalidade, universalidade e progressividade, que funcionam como limitadores da atuação estatal em seu poder de tributar.

1.1.2 Aspecto espacial

O critério espacial designará os locais em que deve ocorrer o fato, a fim de que possam irradiar seus efeitos, sendo que a norma jurídica poderá conter este critério definido em seu conteúdo ou não.

Esse aspecto diz respeito ao lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. É decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária e, normalmente, determina qual a lei aplicável. A lei tributária federal aplica-se em todo o território nacional, mas nem por isso o aspecto espacial deixa de ter relevância [...] (HARADA, 2007, p. 495).

O imposto sobre renda enquadra-se no critério espacial genérico em que qualquer local em que ocorra o fato, desde que inserido na jurisdição respectiva, produzirá seus efeitos, propagando-os nos termos da lei. Há coincidência entre o critério espacial e o âmbito de vigência territorial da lei, embora sejam institutos distintos (CARVALHO, 2000).

Não há na Constituição Federal/1988 restrição territorial quanto à aplicação da lei no território nacional, muito menos o fazendo a lei que instituiu o imposto. Assim, considera-se todo o território brasileiro como sendo o espaço a comportar o critério espacial de incidência da norma tributária, ou seja, coincide com o próprio âmbito de validade da Lei 9.250/96 (SANTOS, 2011).

Porém, merece destaque, “por conseguinte, a importância do critério espacial, por ser instrumento de realização de limitação constitucional da competência de tributar” (MINARDI, 2015, p. 304). Assim, no imposto sobre renda, a competência delimitada pelo critério espacial não abrange somente o território nacional, mas também alcança fatos geradores que não ocorrem no Brasil, em prestígio ao princípio da extraterritorialidade, observado no artigo 43, §§ 1º e 2º, do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Ainda nesse sentido, a Lei 7.713/88, artigo 3º, § 4º, determina o critério da extraterritorialidade para o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, nos seguintes termos:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

As pessoas físicas no Brasil se submetem ao princípio da universalidade. Este princípio “impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação” (HARADA, 2007, p. 407-408). Respeitando, no entanto, a soberania dos demais países em relação ao poder que possuem para tributar seus cidadãos. Situação que é contemplada pelo artigo 103 do Decreto 3.000/99, quando dispõe da dedução dos rendimentos percebidos no Brasil, dos valores pagos no país estrangeiro.

Portanto, no critério espacial destaca-se o local em que o fato jurídico-tributário deverá ocorrer para iniciar a relação jurídico-tributária. Trata-se do espaço em que o fato previsto na hipótese normativa irá ocorrer. Que no imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física será todo o território nacional, além de contemplar também rendas oriundas de outros países que ingressem no Brasil.

1.1.3 Aspecto temporal

É natural que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, possibilitando aos sujeitos da relação o exato conhecimento do momento da existência de seus direitos e de suas obrigações.

O critério temporal da hipótese de incidência pode ser entendido como o grupo de indicações contidas no suposto da regra e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fenômeno fático descrito, desencadeando o liame jurídico que entrelaça devedor e credor, em razão do pagamento de certa prestação pecuniária (SANTOS, 2011).

É de fundamental importância esse aspecto para definição da lei aplicável, segundo o princípio *tempus regit factum*. Esse aspecto diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, que não se confunde com o prazo de pagamento de tributos. Esse momento é fixado pelo Art. 116 do CTN, prescrevendo que é a partir da ocorrência do fato gerador que se consideram existentes seus efeitos [...] (HARADA, 2007, p. 495).

A legislação aplicável ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física será a vigente na data a que o fato ocorrer, isto é, na data em que houver o acréscimo patrimonial, conforme a previsão do artigo 116 do CTN.

As pretensões impositivas do Estado na seara do Direito Tributário atingem os direitos de propriedade e de liberdade do cidadão. O estudo do critério temporal nos possibilita conhecer o exato instante em que se reputa ocorrido o fato imponible, hipoteticamente descrito na lei, possibilitando a irradiação de seus efeitos no mundo jurídico.

No imposto sobre renda, o intervalo de tempo específico e determinado, é necessário para que se verifique o aumento patrimonial que se quer tributar. Somente a extensão da totalidade do patrimônio é insuficiente para provocar a incidência do imposto sobre renda. Antes, é necessário que se verifique algum acréscimo patrimonial, constituindo renda nova. Assim, o capital perfaz a totalidade estática do patrimônio do contribuinte em um momento específico delimitado na linha do tempo, enquanto que a renda constitui o acréscimo de capital constituído do momento inicial até o momento final, configurando renda nova e tributável.

É muito importante a correta delimitação do intervalo de tempo que será dirigido à apuração da renda tributável. Por isso:

A fixação desse intervalo para fins de comparação do patrimônio nos instantes inicial e final é indissociável do conceito de renda. Daí a relevância da identificação do critério temporal da hipótese normativa tributária, átimo terminal para as mutações patrimoniais em dado período e momento em que se considera ocorrido o fato jurídico renda (CARVALHO, 2009, p. 672).

Essa importância atribuída ao critério temporal do imposto sobre renda é tão importante que, em decorrência dela, o imposto não poderá ser exigido, de fato, como obrigação principal, antes de decorrido o prazo eleito para sua apuração final. A obtenção de riqueza nova, gerando acréscimo patrimonial, deverá ser apurada uma única vez, a cada exercício financeiro.

No imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza:

[...] o aspecto temporal da hipótese de incidência ganha uma importância transcendental. De fato, é um tributo que só nasce após haver transcorrido um determinado lapso de tempo. Se, neste período, for constatada a existência de um saldo positivo, surgirá a obrigação tributária – e, com ela, o dever de recolher uma dada quantia de dinheiro aos cofres públicos. Já, se neste mesmo período, o saldo for negativo, não haverá tributo a pagar [...] (CARRAZZA, 2009, p. 128).

O fator temporal é de suma importância para o imposto sobre renda, pois é necessário que se apure os fatos tributários ocorridos no decorrer de um período, a fim de que se conclua pelo acréscimo patrimonial ou não.

O imposto sobre renda se enquadra no caso clássico de fato gerador complexo. Todavia, para Carvalho (2010, p. 338) existe inadequação da classificação dos fatos geradores em complexivos, o que afeta diretamente o imposto sobre renda:

Nos chamados fatos geradores complexivos, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fáticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto.

Mas, o que importa para a lei tributária é o resultado, sendo irrelevante pretender extrair efeitos tributários do processo que o causa, antes de consumado (ATALIBA, 2011).

Resta esclarecer a previsão insculpida no artigo 7º da Lei nº 9.250/1996, referenciando o ano-calendário como estipulação de período legalmente considerado para apuração do imposto sobre renda da pessoa física:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, a periodicidade do imposto sobre renda da pessoa física é anual, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Essa periodicidade se deve ao fato de que este é o período necessário para que se verifiquem os resultados econômicos do

capital, do trabalho ou da conjugação de ambos. Por causa da anualidade orçamentária, os entes políticos se obrigam a observar este princípio, coincidindo o exercício financeiro público com o ano civil (SANTOS, 2011).

Em síntese, acerca do critério temporal da regra-matriz de incidência do imposto sobre renda, pelo que foi dito, verifica-se que o instante em que se reputa ocorrido efetivamente o fato gerador se perfaz no último dia do exercício financeiro considerado, ou no último dia do ano-calendário fiscal levado em consideração por ocasião do ajuste a ser feito pelo fisco.

1.2 CONSEQUENTE NORMATIVO (PRESCRITOR)

Conforme o próprio nome já introduz, o prescriptor será a peça do juízo hipotético que estipulará a regulação de conduta entre as pessoas inseridas na relação jurídica tributária, quais sejam: o sujeito ativo e o sujeito passivo, além de possibilitar o conhecimento do objeto prestacional da relação instaurada. Uma vez concretizado o fato previsto no descritor, a relação jurídica se instala automática e infalivelmente, irradiando os efeitos inerentes (SANTOS, 2011).

No consequente normativo serão vistos os critérios que permitem identificar o aparecimento da relação jurídica acima: o critério pessoal e o critério quantitativo (ATALIBA, 1999), cujo estudo detalhado é abordado na sequência.

1.2.1 Aspecto subjetivo (pessoal)

O critério pessoal ou subjetivo do consequente permite identificar os sujeitos da relação jurídica inaugurada com a ocorrência do fato jurídico tributário descrito na hipótese da norma. As pessoas envolvidas serão o sujeito ativo e o sujeito passivo (SOUZA, 2011).

A seguir, um conceito dado pela doutrina nacional para o critério pessoal: “O elemento pessoal (ou subjetivo) da hipótese de incidência é a determinação dos sujeitos da obrigação tributária, ou seja, que pessoas figurarão nos seus polos ativo e passivo” (DIFINI, 2003, p. 200).

Por sujeito ativo entende-se o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou seja, é aquele que ocupa o polo ativo da relação jurídica tributária. No

imposto sobre renda da pessoa física, o sujeito ativo é a União, conforme se depreende da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

A Constituição Federal delimitou a competência privativa da União para instituir o imposto sobre renda, em consonância com o artigo 119 do Código Tributário Nacional, que prevê o sujeito ativo da obrigação como a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento e, assim, suprimiu a possibilidade de atribuição de capacidade ativa a outras pessoas que não o ente político constitucionalmente autorizado.

Neste sentido, é importante aclarar a distinção entre competência tributária (esta, sim, privativa dos entes políticos) e capacidade tributária (aptidão para ocupar o polo ativo ou passivo de uma relação jurídica tributária). Como já dito, é a União, que na figura de seus agentes qualificados para cumprir com a atividade vinculada de exigir o crédito tributário devido, ocupa o polo ativo da relação jurídica tributária.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, no imposto sobre renda, é a pessoa física, de quem se exige o cumprimento da prestação. Ela pode ser pecuniária, frequentemente chamada de obrigação principal, ou impossível de avaliação patrimonial, no que diz respeito aos meros deveres instrumentais, também chamados de obrigações acessórias pelo CTN (MINARDI, 2015), conforme determinam ainda, os artigos 2º e 3º do Decreto 3.000/99.

O artigo 121 do CTN delimita o conceito de sujeito passivo da obrigação tributária dita principal e o artigo 122 o faz em relação às obrigações ditas acessórias. Conforme os termos da lei:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

O sujeito passivo será, nos termos do código, considerado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato imponible, ou responsável, quando não suprir o requisito anterior.

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. É pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem (MACHADO, 2007, p. 345).

Ainda, quanto ao imposto sobre renda e estas considerações a respeito da composição do critério pessoal do consequente da norma, merece destaque o artigo 45 do CTN, que tem referência com o artigo 43 do aludido código. O artigo 45 informa que o contribuinte do imposto sobre renda será a pessoa que adquire a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. No caso da pessoa física, a pessoa natural, ou seja, o indivíduo (CASSONE, 2007).

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

São, portanto, dois os polos possíveis em uma relação jurídica tributária: o polo ativo, ocupado pelo sujeito ativo, detentor da capacidade tributária ativa (capacidade para exigir o cumprimento da obrigação); e um polo passivo, ocupado pelo sujeito passivo, sujeito detentor de personalidade jurídica para assumir as obrigações inerentes à relação que se forma. No imposto sobre renda da pessoa física, tem-se como sujeito ativo a União e, na condição de sujeito passivo, a pessoa natural (indivíduo).

1.2.2 Aspecto quantitativo

O critério quantitativo do consequente da norma tributária é aquele que permite determinar com segurança a exata quantia devida para cada tributo. Essa delimitação tem em vista o centro de interesse em uma relação jurídica tributária, ou seja, que se materializa em um valor econômico (SOUZA, 2011).

Neste aspecto destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante do tributo devido aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador [...] (HARADA, 2007, p. 494).

Portanto, são dois os componentes que permitem o cálculo do valor em questão: a base de cálculo e a alíquota. Os dois componentes conjugados proverão o valor do crédito tributário devido pelo sujeito passivo, ficando esvaziado o sentido de um sem o outro.

1.2.2.1 Base de cálculo

Carvalho (2010, p. 400) conceitua a base de cálculo como:

[...] a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

O artigo 44 do Código Tributário Nacional traz um conceito generalizado da base de cálculo do imposto sobre a renda: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Para Sabbag (2011), a base de cálculo do imposto é a adição de fatores numéricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme artigo 44 do Código. A incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou o provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc.

Deve-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação, para se obter o rendimento líquido. É o que se pode extrair do artigo 8º da Lei 9.250/95:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; II - das deduções relativas: [...]

O citado artigo apresenta a possibilidade das deduções elencadas nas alíneas do inciso II (despesas efetuadas com saúde, educação e previdência, dentre outras), com o intuito de confirmar a observância ao princípio da capacidade contributiva.

É o momento em que incidindo o sujeito passivo (pessoa física – indivíduo) na hipótese delimitada pelos critérios material, espacial e temporal e, apurada a base de cálculo, ou seja, o valor do acréscimo patrimonial auferido no exercício financeiro, de se verificar qual alíquota deverá ser aplicada.

1.2.2.2 Alíquota

Carrazza (2009, p. 95) traz que a alíquota é o:

[...] critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g., 10%), que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao *quantum debeat*, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça às vezes, a título de tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição.

Assim, pode-se afirmar que a alíquota é o componente do critério quantitativo do consequente normativo que, com a base de cálculo, da qual não deve se separar, é capaz de fixar o *quantum debeat*, obtendo-se o valor em dinheiro que deverá ser exigido pelo sujeito ativo (MACHADO, 2007).

No imposto sobre renda da pessoa física, observa-se a necessidade de obediência ao princípio da progressividade, por força do art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade. Entende-se “[...] que progressivo é o imposto que, tendo duas ou mais alíquotas, o montante do imposto vai aumentando desproporcionalmente em função do valor tributável” (CASSONE, 2007, p. 256).

Por isso é que atualmente as alíquotas do imposto sobre renda da pessoa física são: isento, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Estabelecidas, em tese, em faixas percentuais gradativas, de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Variam de acordo com o valor auferido anualmente, conforme disposto na Lei n.º 11.482/2007.

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física deve ter alíquotas progressivas, consoante ao artigo 153, § 2º, I, da CF/1988:

Art. 153. [...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

São as alíquotas variáveis, crescendo à medida em que vai aumentando a renda líquida dos contribuintes, que propiciam o efetivo atendimento ao critério constitucional da progressividade do imposto sobre renda.

Ataliba (2011, p. 114) explana a aplicação da alíquota do seguinte modo:

Assim, a lei tributária imputa ao estado 10% da renda de alguém; 15% do valor de um produto; 10% do preço de uma operação mercantil, etc. Na maioria das vezes, a alíquota é expressa sob a forma de percentual do valor de alguma coisa. Evidentemente, só tem cabimento a alíquota *ad valorem*, quando a base imponível seja o *valor* da coisa posta como aspecto material da hipótese de incidência. Quer dizer: se a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência for um valor, expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual.

Para encontrar a alíquota correspondente do imposto sobre renda da pessoa física, é necessário seguir as orientações prescritas na Lei 13.149/2015, que estipula a tabela progressiva mensal para o ano-calendário de 2015. Portanto, o imposto sobre renda da pessoa física devido será obtido mediante utilização da seguinte tabela:

Tabela 1 - Progressiva Mensal, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 (Lei n.º 13.149, de 21 de julho de 2015)

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: sitio da Presidência da República: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm#art1

No imposto sobre renda da pessoa física, a alíquota possibilita ou pretende a efetivação do princípio da progressividade, cuja base assenta-se na constituição e que será abordada no capítulo seguinte. As alíquotas apresentam-se progressivas, dependendo do valor da base de cálculo, ou seja, são maiores quanto maior for a base de cálculo.

Cumpra destacar, ainda, que além das deduções já mencionadas anteriormente, o artigo 12 da Lei 9.250/95 comporta outras deduções diferentes daquelas dispostas no artigo 8º da mesma lei, que são as seguintes: contribuições feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente; contribuições efetivamente realizadas em favor de projetos culturais; investimentos feitos a título de incentivo às atividades áudio visuais nos artigos 1º e 4º da Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993; o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo; e o imposto pago no exterior, de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.

Após o cálculo, se o montante (valor calculado menos deduções) for positivo, haverá saldo de imposto a ser pago pelo contribuinte ao Fisco; caso contrário, se o valor for negativo, o contribuinte terá direito à restituição nos termos do que for estipulado pelos regulamentos vigentes, vez que pagou ao Estado acima do que devia.

Em síntese do que foi abordado neste capítulo, conclui-se que o antecedente normativo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física é composto pelo critério material (auferir renda e proventos de qualquer natureza), temporal (exercício financeiro anual, com fato gerador complexo de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano), espacial (território nacional e fatos geradores que não ocorrem no Brasil); e, que seu suposto ou consequente normativo se integra do aspecto subjetivo/pessoal (União como sujeito ativo e a pessoa física/natural enquanto sujeito passivo) e aspecto quantitativo, dividido em base de cálculo (acréscimo patrimonial auferido no exercício financeiro) e alíquota (progressiva: isenta, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%).

2 DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA

2.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

Dada a complexidade da composição do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, não há como entender o comportamento desse tributo sem observar os princípios constitucionais que norteiam sua fundamentação e sua aplicabilidade na realidade brasileira.

Quanto à supremacia dos princípios constitucionais, "muita vez, uma lei é inconstitucional não por ferir a letra expressa da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios (ainda que implícitos) insertos neste Diploma Excelso" (CARRAZZA, 2009, p. 47).

O STF (1992, s. p.), em decisão proferida, assinalou que:

[...] o exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos moldes jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições [...]

Pela abrangência do campo de incidência do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física e por sua repercussão direta no acréscimo patrimonial dos indivíduos alcançados pelo sistema tributário nacional é que nascem garantias constitucionais gerais e específicas para este imposto, cuja intenção é evitar arbitrariedades e abusos do poder de tributar do Estado, como forma de equilibrar a relação jurídica tributária fisco contribuinte (DUARTE, 2012).

O imposto sobre renda, por orientação da Constituição Federal/1988, deve ser progressivo. Sua observação é obrigatória, de forma que o legislador infraconstitucional, ao instituir o referido tributo, deve criar mecanismos que concretizem os ideais do legislador originário. O critério da progressividade está positivado no ordenamento jurídico vigente, assim disposto na Carta Magna:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Este último critério muito interessa. Nos dizeres de Carrazza (2007, p. 117),

[...] estamos diante de uma norma cogente, ou seja, de observância obrigatória e, não, facultativa. A lei, referida na parte final deste inciso, poderá, apenas, estabelecer o modo, a forma pela qual se dará a progressividade no imposto de renda; mas não poderá, em absoluto anular o comando constitucional.

Tal princípio se coaduna com o princípio da isonomia tributária e o da capacidade contributiva previstos no artigo 145, § 1º da CF/88. Isso porque, dado o atual Estado Social democrático de direito, tem-se que a progressividade realiza a distribuição da riqueza nacional, retirando daqueles que muito têm para entregar àqueles que nada possuem. Importa que, por este princípio, pretende-se acabar com as desigualdades sociais, promovendo um desenvolvimento econômico satisfatório e igualitário.

Assim, concebe-se a progressividade tributária como a “[...] elevação da exigência de tributos à medida que cresce a capacidade de contribuir para a coletividade” (BUFFON, 2003, p. 81). Ela é instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, resultando em meio pelo qual se realiza o princípio da igualdade.

Está diretamente relacionada com o aspecto quantitativo do consequente normativo no tocante à alíquota. Conforme a disposição delas, conjugadas com a base de cálculo, é que se revela o critério da progressividade. Notável do excerto seguinte:

Como já visto, as alíquotas podem ser fixas, também ditas proporcionais, e variáveis, sendo estas progressivas e regressivas. As alíquotas variáveis são utilizadas por razões de política tributária em geral quando estabelecidas como percentuais da base de cálculo (MACHADO, 2007, p. 165).

Para compreender a importância do respeito a tal critério, é relevante destacar neste estudo outras garantias fundamentais que o acompanham. Não é prudente que princípios constitucionais sejam isoladamente trabalhados. No direito

tributário, os princípios são garantias que, aplicadas de forma conjunta, constituem limitações ao poder de tributar do Estado.

Conforme o destaque constitucional já relatado, além do critério da progressividade, o imposto sobre renda será informado, ainda, pelos critérios da generalidade e da universalidade.

Em que pese algumas divergências, pelo critério da generalidade impõe-se a obrigação de que o gravame necessariamente deverá afetar a todas as pessoas indistintamente. Este critério proíbe segregação entre as pessoas, de qualquer espécie, seja pela raça, sexo, religião ou convicções de qualquer natureza. Uma pessoa, independentemente de quem seja, que realize o fato imponible¹, deverá ser obrigada ao pagamento do imposto sobre a renda (SANTOS, 2011).

Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas físicas ou jurídicas que vierem auferir rendas ou proventos de qualquer natureza deverão ser tributadas. As isenções específicas e casuísticas ofendem tal princípio e por isso mesmo são inconstitucionais [...] (HARADA, 2007, p. 407).

No critério da universalidade, tem-se que o imposto sobre renda deve abarcar a totalidade dos ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou origens, que são recebidos pelo sujeito passivo do imposto. Mesmo aqueles ganhos que forem decorrentes de fontes ilícitas, também deverão ser tributados.

Este critério se diferencia da bitributação, pois ela ocorre quando entes diferentes (sujeito ativo) tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, como ocorre com o IPI e o ICMS. Também não se confunde com o *bis in idem*, pois este ocorre quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico, situação do IPI e II. Ressalvada a possibilidade de as duas situações ocorrerem, quando expressamente autorizadas pelo texto constitucional. A universalidade diz respeito a não promover a separação do acréscimo patrimonial do contribuinte, compreendendo todas as fontes de riquezas que o imposto possa tributar.

¹ “Fato imponible” é designação dada por Ataliba (1999, p. 53) para o fato concreto efetivamente ocorrido, diferentemente da descrição hipotética contida na lei, denominada pelo mesmo de “hipótese de incidência tributária”. O termo fato imponible é criticado por Carvalho (2012, p. 249), pois o que se impõe não é o fato, mas sim a norma de incidência, ou seja, “apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade”.

Por este critério, dentro de um mesmo período de apuração, havendo diversas fontes de onde provém o total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, deverão todas elas serem consideradas para o cálculo da base tributável do imposto sobre renda da pessoa física.

“Dito de modo simples: generalidade = tem o sentido de geral, de alcance a todas as pessoas; universalidade = significa que abrange todas as rendas; progressividade = que progride, que aumenta à medida que a renda vai aumentando” (CASSONE, 2007, p. 256).

Por fim, entende-se que o critério da progressividade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física é garantia constitucional ao contribuinte, para ter segurança jurídica e se ver protegido contra a exacerbação indevida do Estado. Acompanhado dos critérios da generalidade e universalidade e, intrinsecamente ligado aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, funcionam como limitações à atividade estatal tributária.

2.2 DEFINIÇÃO E CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE

A progressividade se traduz na aplicação de diversas alíquotas que serão majoradas à medida em que a base de cálculo do imposto também aumentar, em vista de uma tributação desproporcional, pois uma base de cálculo maior implica numa alíquota maior. Assim, verifica-se que os contribuintes que expressam maior riqueza não vão contribuir na mesma proporção dos que expressam uma riqueza menor, motivo pelo qual não se confunde proporcionalidade com progressividade (DUARTE, 2012).

A proporcionalidade pode ser verificada aplicando-se a mesma alíquota a bases de cálculo distintas, em que os contribuintes são igualmente afetados na exata proporção de suas diferenças. Para que o critério da progressividade seja alcançado, é necessário que se tenham alíquotas maiores quanto maior for a base de cálculo. Por este motivo, o salário-mínimo está na faixa de isento do pagamento do imposto sobre renda da pessoa física.

Um conceito bem acolhido dentre os doutrinadores quanto à tributação progressiva dos impostos diz que:

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da

riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. Personaliza o imposto (MACHADO, 1998, p. 15).

Para Cassone (2007, p. 256), “a progressividade não encerra conceito fechado: além da regra da graduação prevista no § 1º do art. 145, é expressamente prevista pela CF/88 para alguns tributos (IR – art. 153, § 2º, I; IPTR, art. 153, § 4º; IPTU, art. 156, §, 1º, I; CS, art. 195, § 9º)”.

O XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (1994, p. 435) definiu que “progressividade é o sistema de tributação em que a alíquota vai aumentando à medida que aumenta a base de cálculo”.

Amaro (2011, p. 165) conceitua proporcionalidade, diferenciando-a de progressividade, ao esclarecer que “a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as tais mais altas de riqueza seja maior”.

Por vez, a tributação proporcional pode ser entendida:

Partindo-se da adoção de uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável, a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática faz com que a alíquota seja uma constante e a base de cálculo, uma variável. Portanto, que a base de cálculo sinalize um valor *alfa* ou um valor *beta*, a alíquota sobre estes montantes recairá por idêntica percentagem (SABBAG, 2013, p. 182).

Quanto à progressividade no imposto sobre renda e proventos, Coêlho (2004, p. 374) diz que a progressividade:

[...] é instrumento e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I) a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue à *La diable* nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania.

Deste modo, na composição do critério quantitativo do consequente normativo, o critério da progressividade congrega que, quanto mais alta for a base de cálculo, maior será a alíquota aplicada sobre ela. Saliente-se que a progressividade informada pela Constituição Federal nada tem a ver com mera proporcionalidade.

2.3 GÊNERO E ESPÉCIES DE PROGRESSIVIDADE

Ao se tratar de imposto progressivo, conforme já explanado, surge de pronto o entendimento de que o imposto terá alíquotas que irão variar de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Para Torres (2001), a proporcionalidade, personalização, progressividade e seletividade são subprincípios que se originam do princípio da capacidade contributiva, ou seja, a progressividade é espécie da qual o princípio da capacidade contributiva é gênero. Este princípio está aberto para uma pluralidade de possibilidades de concretização, através de seus subprincípios.

A progressividade é um atributo da capacidade contributiva e consiste em um instrumento que viabiliza a graduação dos impostos, em valores percentuais, para que a quantia do tributo cresça à medida que aumenta a capacidade contributiva, com o objetivo ético-político de satisfazer a justiça fiscal (CERUTTI, 2006, p. 9).

Souza (1975, p. 171) escreve que “o imposto progressivo é na realidade um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida que aumenta o valor da matéria tributada”. Neste raciocínio, a progressividade seria espécie do gênero proporcionalidade, ou seja, uma proporcionalidade progressiva.

Para o mesmo autor, a progressividade se divide em simples e graduada, e explica:

Progressão simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável: p. ex. valor até Cr\$ 100.000,00, imposto de 5%, valor até Cr\$ 150.000,00, imposto de 6%, valor até Cr\$ 200.000,00, imposto de 7% e assim por diante; assim, se o valor a ser tributado for Cr\$ 95.000,00, calcula-se 5% sobre Cr\$ 95.000,00, ou seja, Cr\$ 4.750,00; se o valor a ser tributado for Cr\$ 120.000,00, calcula-se 6% sobre Cr\$ 120.000,00, ou seja, Cr\$ 7.200,00; e assim por diante.

Progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar. Exemplo (para um valor a tributar de Cr\$ 220.000,00):

Até Cr\$ 50.000,00.....	5% = Cr\$	2.500,00
Entre 50.000,00 e 100.000,00.....	6% = Cr\$	3.000,00
Entre 100.000,00 e 150.000,00.....	7% = Cr\$	3.500,00
Entre 150.000,00 e 200.000,00.....	8% = Cr\$	4.000,00
Acima de 200.000,00.....	9% = Cr\$	1.800,00
Imposto a pagar.....	= Cr\$	14.800,00

(SOUZA, 1975, p. 171).

Giannini (1972, *apud* CASSONE, 2007) assevera que, conforme o sistema constitucional tributário adotado, a progressividade pode se realizar através de vários critérios. Dentre os principais ele destaca a:

I – progressividade por detração: a alíquota é fixa com dedução de valor fixo da base de cálculo. A tributação efetiva será sempre crescente. Se a alíquota é de 20% e o valor dedutível fixo em 100, tem-se que a renda de 100 estará isenta; a renda de 200, retirado o valor dedutível de 100, tributa-se somente os 100 que sobram pela alíquota de 20%, correspondendo a uma alíquota efetiva de 10%; assim: 20% de 100 é igual a 20, que é 10% de 200; a renda de 300 será tributada 20% de 200, resultando um imposto de 40 e em 13,3% de alíquota efetiva;

II – progressividade por classes: a alíquota aumenta de uma faixa de renda para outra faixa de renda superior. Por exemplo: rendas entre 1 e 100 são tributadas com alíquota de 1%, rendas entre 101 e 200 são tributadas com alíquota de 2%, entre 201 e 300 a alíquota de 3%, etc. O problema desse sistema é que dentro da mesma faixa de renda há contribuintes tributados de forma desigual, o que ocorre com o primeiro e o último contribuinte;

III - progressividade por degraus: este critério serve para corrigir o inconveniente do critério por classes. A alíquota será aplicada somente sobre a parte da renda própria do degrau. Uma renda de 3.000, por exemplo, paga 1% sobre 1.000; 2% sobre os segundos 1.000; e 3% sobre os terceiros 1.000; e

IV – progressividade contínua: a alíquota é calculada com uma fórmula matemática específica que permite fazê-la variar, também, em vista das variações da base de cálculo (ex.: imposto complementar progressivo sobre renda).

Para Machado (2007) existem duas formas de progressividade: a simples e a graduada. A simples é aquela em que cada alíquota se aplica a toda a matéria tributável. Nela, a mesma alíquota vai abranger todas as faixas de renda até então contempladas. Graduada é a que cada alíquota maior se aplica apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de forma que serão aplicadas tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e, em seguida, são somados todos esses resultados parciais para obter o imposto final a pagar.

No entendimento dele: “a nosso ver a progressividade compatível com a Constituição Federal é apenas a graduada” (MACHADO, 2007, p. 322). Por isso, denota-se que para o tributarista, nem todas as formas de progressividade são constitucionais.

2.3.1 A progressividade do imposto sobre renda

Como demonstrado anteriormente, conforme disposições constitucionais, art. 153, § 2º, I, é obrigatório o critério da progressividade na graduação das alíquotas do imposto sobre renda. Este critério determina a existência de diversas alíquotas para este imposto, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim, quanto maior a renda, maior será a progressão das alíquotas fixadas.

Sob o aspecto da forma direta de progressividade, depreende-se que este raciocínio esteja correto. Mas ela pode ocorrer ainda de modo indireto, quando se dá pela discriminação qualitativa das rendas, tributando, portanto, com alíquotas diferentes as rendas, conforme provenham do capital ou do trabalho.

No imposto sobre renda da pessoa física, verifica-se uma forma de progressividade indireta, com a mensuração da renda real do contribuinte. Isso pode ser exemplificado do seguinte modo: se inicialmente o contribuinte apresenta uma renda aparente X e, ao aplicar determinadas regras, a renda real se torna maior ou menor que X, então terá uma alíquota aplicada a essa renda real, diferentemente daquela que corresponderia a sua renda inicial aparente.

Logo, mensurar a manifestação de renda verdadeiramente apresentada pelo contribuinte, é enquadrá-lo dentro da respectiva base de cálculo, o que irá influenciar diretamente na alíquota que lhe será aplicada, com fundamento em sua capacidade contributiva, e como já dito, por consequência se a alíquota que será aplicada a esse contribuinte irá variar, então, mensurar a renda é uma forma de progressividade (DUARTE, 2012, p. 46).

Corroborando o entendimento acima, explicando a base de cálculo do imposto sobre renda, enquanto forma de progressividade, o seguinte excerto:

[...] a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido) (SABBAG 2009, p. 1012).

Disto, impende notar que a progressividade do imposto sobre renda da pessoa física não se manifesta somente pela variação das alíquotas, mas também pelas regras que irão determinar a base de cálculo do imposto que, segundo o artigo 83 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, leva em consideração os

rendimentos isentos, os não tributáveis e as deduções, dentre outros aspectos da renda a ser apurada.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR elenca quatro formas de progressividade, nominadas a seguir: isenções e rendimentos não tributáveis, previstos nos artigos 39 a 42; as deduções, previstas nos artigos 73 e seguintes; tabela de alíquotas previstas no art. 86; e as parcelas fixas dedutíveis das alíquotas, previstas na própria tabela do art. 86.

Referente às parcelas a deduzir do imposto, como forma de progressividade, ela “[...] não se manifesta, porém, na simples aplicação das alíquotas nominais à base de cálculo, mas, sim, quando entra no processo de apuração um terceiro fator: a parcela a deduzir desse produto. Aí, sim, as alíquotas nominais passam a ser efetivas” (CARRAZZA, 2009, p. 72).

[...] o perfil completo do imposto sobre a renda brasileira é conferido pela Constituição, pelo Código Tributário Nacional e pelas leis ordinárias federais que dispõem sobre a exação. Desde a criação do tributo, em 1922, inúmeras leis e decretos-leis e, a partir de 1988, algumas medidas provisórias foram editadas visando a sua normatização. Alguns desses diplomas legais foram revogados, outros permanecem em vigor. Desse modo, as normas legais pertinentes ao IRPF encontram-se esparsas em diversos diplomas, o que dificulta a sua consulta e aplicação. Todavia, conforme noticiado anteriormente, o Poder Executivo, ao regulamentar as leis que versam sobre o tributo, tem por hábito realizar uma verdadeira consolidação da legislação pertinente em vigor, de forma a facilitar sua consulta e aplicação. A regulamentação ora vigente está consubstanciada no Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, mais conhecido por Regulamento do Imposto sobre a Renda [...] (LEONETTI, 2003, p. 74-75).

Por último, importa elencar as duas formas de progressividade trazidas por Sabbag (2013, p. 168): “[...] a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal²”. O autor enlaça que, a primeira forma de progressividade caracteriza-se pela finalidade meramente arrecadatória do Estado de carrear dinheiro aos cofres públicos; enquanto a progressividade extrafiscal tem por fim a modulação de condutas no bojo do interesse regulatório, promovendo, com isso, a distribuição de renda e o desenvolvimento social, em atendimento aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

² Importa diferenciar a extrafiscalidade da progressividade, pois a primeira refere-se à finalidade arrecadatória do tributo. Se este vai destinar-se a abastecer os cofres públicos ou se tão somente regular, normatizar ou interferir no âmbito social ou econômico. A progressividade é concebida como uma técnica de realização da tributação, onerando mais aqueles de maior riqueza. Ela está relacionada com a elaboração do tributo, enquanto a extrafiscalidade se relaciona com a modulação de condutas e à destinação do tributo.

Em síntese do explicitado até aqui, o critério da progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva. Sendo espécie de proporcionalidade, se divide em progressividade direta e indireta. A forma direta se expressa pelas diferentes alíquotas do imposto sobre renda que, no caso da pessoa física, pode ser enquadrada na progressividade graduada. Na forma indireta existe a mensuração da base de cálculo do imposto, sendo ela responsável por enquadrar o contribuinte em determinada alíquota, que se dá por meio das isenções, os rendimentos não tributáveis e as deduções.

Também, não se pode confundir o critério da progressividade com a extrafiscalidade dos tributos. A progressividade se dá em tributos fiscais ou extrafiscais. Já a extrafiscalidade poderá ser combinada com qualquer forma de tributação (progressiva, proporcional, seletiva etc.). A extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, tais como a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

2.4 EFEITOS E CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

Vale destacar que “a desproporcionalidade da tributação, em função do valor tributável, é o elemento que diferencia a progressividade da proporcionalidade” (CASSONE, 2007, p. 256).

Machado (2007, p. 322) entende que “[...] a progressividade simples lesiona o princípio da capacidade contributiva [...]”, já que:

[...] O efeito decorrente da progressividade depende da forma na qual seja esta definida, e não se pode desconhecer que determinada forma de progressividade pode, em certos casos, colocar essa técnica de tributação em flagrante conflito com a isonomia e com a capacidade contributiva (MACHADO, 2007, p. 322).

Conforme o que se disse do critério da progressividade, pode-se concluir que o primeiro efeito da progressividade é fazer com que a carga tributária seja suportada pelos contribuintes na medida de sua capacidade contributiva, pois “o princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a progressividade, mas não se esgota nela” (AMARO, 2011, p. 63).

Outro efeito da progressividade é dar ao imposto sobre renda o seu caráter pessoal, vez que será responsável pela distribuição de alíquotas que irão graduar o imposto, tendo por base a manifestação de riqueza apresentada pelo contribuinte, de acordo com a capacidade que tem de contribuir. Não se pode negar que a obrigação tributária levará em consideração os aspectos pessoais do contribuinte.

Desta forma, “o critério da progressividade possibilita a personalização do imposto sobre renda, já que compele o legislador a levar em conta as necessidades e características de cada contribuinte, atenuando, assim, as diferenças nas situações isoladamente consideradas” (CARRAZZA, 2009, p. 73).

Na personalização do imposto sobre renda da pessoa física, a obrigação do legislador de considerar as necessidades e características de cada contribuinte fica esclarecida quando, ao verificar a tabela de alíquotas do imposto, observa-se que, além das alíquotas, também existem as deduções legalmente previstas no Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR.

Mais um efeito da progressividade, tão importante quanto os demais, é a realização da igualdade tributária, concretizando o caráter extrafiscal do imposto sobre renda da pessoa física, cujo destaque especial está na redistribuição da renda, porque vai tratar de forma desigual os contribuintes de capacidade contributiva diferentes, tributando isonomicamente os iguais e diferentemente os desiguais, em conformidade ao princípio da isonomia, que veda o tratamento diferenciado entre iguais.

Alguns doutrinadores afirmam que o princípio da igualdade é o mesmo que o da isonomia tributária. Para outros, estes princípios não se confundem. Conforme Machado (2007), o princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Pode-se entender ainda que ele consiste em garantia de tratamento igualitário perante o ordenamento jurídico, de forma a conceder tratamentos paritários para os iguais e díspares para os desiguais, à luz de um critério jurídico legítimo, conforme respaldado no caput do artigo 5º da Constituição (VELLOSO, 2010, p. 89).

Existe forte ligação entre a progressividade e o princípio da igualdade, pois ao exigir dos contribuintes com rendimentos elevados um tratamento fiscal mais

gravoso do que o previsto para os de pequena monta, efetiva a igualdade material, tratando de modo diferente os desiguais na exata medida de suas desigualdades.

Desta forma, a progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em que melhorando a distribuição da renda, também auxilia na concretude da igualdade material (CARRAZZA, 2009).

No entendimento deste mesmo autor, a progressividade do imposto sobre renda encontra nestes princípios constitucionais os parâmetros máximo e mínimo. O máximo, quando o imposto devido ultrapassa a capacidade contributiva do contribuinte e o mínimo, quando sua incidência ocorre sobre parcela indispensável à subsistência do contribuinte e de seus dependentes, chamado de mínimo vital³.

[...] com essa técnica dá-se efetividade ao princípio da isonomia, tributando-se desigualmente os que se encontram em situação econômica distinta, conforme o axioma de que deve pagar mais quem pode pagar mais, o que, para esse imposto, não se concretizaria com a mera proporcionalidade. Lembremos que a disponibilidade efetiva de renda de um indivíduo aumenta mais do que proporcionalmente ao aumento de sua renda global (ALEXANDRINO; PAULO, 2006, p. 165).

Conforme Buffon (2003), o princípio da progressividade é instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, consubstanciando-se no meio pelo qual o princípio da igualdade pode ser concretizado, de forma que se justifica e se compatibiliza com este princípio.

Pode-se dizer que no Brasil adota-se a progressividade graduada para o cálculo do imposto sobre renda da pessoa física. Todavia, existem inúmeras críticas sobre o atual modelo brasileiro de progressividade deste imposto.

Conti (1996) critica a utilização do critério da progressividade na tributação, por entender que sanciona os mais eficientes. Segundo ele, aquele que for mais criativo, mais eficiente, apresenta maior possibilidade de auferir mais renda, e uma tributação mais elevada poderá desestimular essas pessoas.

Ressalta, ainda, que a progressividade prejudica toda a sociedade, pois, assim, desmotiva o esforço e a criatividade de todos, além do fato de a utilização dos serviços públicos ser inversamente proporcional à progressividade. Quem os utiliza, geralmente, são pessoas com menor capacidade econômica, que não

³ Considera-se mínimo vital a menor quantia de renda absolutamente essencial para a sobrevivência digna do contribuinte e, por esta razão, essa parcela não pode ser objeto de tributação, somente o seu excedente.

contribuem para o custeio deles, pois não são alcançadas com as alíquotas mais elevadas; e quem recolhe tributo mais elevado não utiliza o serviço público por pagar pelos serviços particulares.

Afirma Zilveti (2004) que a progressividade pode não resultar em justiça social. Os mais ricos, por disporem de recursos técnicos e econômicos, realizam planejamento tributário. Com ele conseguem se ver livres da maior carga tributária por meio das isenções, reduções e deduções. Assim, a classe pobre é que arcaria com a maior carga tributária, pois apenas as pessoas que não dispõem de recursos adequados para realizar planejamento tributário é que vão suportar a tributação mais elevada.

Para Sabbag (2013, p. 170):

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da regressividade, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus aqueles que ostentam menor aptidão para contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

No entanto, os estudiosos do direito, apesar de em suas obras não se manifestarem quanto às formas de progressividade existentes na legislação do imposto sobre renda de forma direta, indiretamente a reconhecem, uma vez que ao tecerem críticas sobre a progressividade desse imposto, acometem o rol e as regras das deduções, das rendas isentas ou não tributáveis, e a tabela na qual se inserem as parcelas dedutíveis fixas.

Quando da vigência de apenas duas alíquotas para o imposto sobre renda da pessoa física, Machado (2009, p. 340) asseverou:

Aliás, a propósito da progressividade do imposto de renda é curioso observarmos que esse imposto era, ao menos para as pessoas físicas, progressivo sem que houvesse determinação constitucional neste sentido. A Constituição Federal de 5.10.1988 estabeleceu que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, § 2º, inc. I) – o que significa dizer que a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador. Entretanto, logo depois a Lei 7.713, de 22.12.1988, praticamente eliminou a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, estabelecendo para o mesmo apenas duas alíquotas. E o das pessoas jurídicas segue sendo proporcional, em flagrante desrespeito ao preceito constitucional.

Quanto às alterações na legislação do imposto sobre renda das pessoas físicas feitas pela lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, que mudou a tributação para cinco alíquotas, Carrazza (2009, p. 97), destacou:

Já é uma tentativa, tibia embora, de se imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Escrevemos “tibia” porque cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas.

Assim, o critério da progressividade tem por intenção realizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A isonomia tributária é o princípio pelo qual o Estado está obrigado a tratar de forma idêntica os contribuintes que estejam em situações equivalentes. O que significa, também, dar tratamento diferenciado para os que se encontram em situações díspares.

Pelo princípio da capacidade contributiva entende-se que o contribuinte que tem maior poder aquisitivo deve pagar mais do que aqueles que têm pouco. Os que nada têm, em razão do mínimo existencial, nada pagarão. O cidadão tem o dever de contribuir para as despesas públicas, na exata proporção da sua capacidade econômica.

O objetivo da progressividade no imposto sobre renda não é só a arrecadação de valores para o Estado, mas também promover a distribuição de renda, no intuito da justiça fiscal. A justiça fiscal se refere tanto à distribuição entre os grupos e os indivíduos, do bem comum, como à contribuição de cada um, indivíduo ou grupo, para com a coletividade. A divisão dos haveres como a divisão dos deveres, deve ser feita segundo critérios previa e democraticamente fixados (LEONETTI, 2003).

Porém, apesar da elevação da quantidade de alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do imposto, não foi o suficiente para satisfazer integralmente o princípio da progressividade, posto que, no imposto sobre renda da pessoa física, este princípio não é tão somente a simples variação de alíquotas. Para que ele se torne efetivamente progressivo, conforme determinação constitucional, será necessária a correção das demais distorções que esse tributo apresenta.

3 DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA

3.1 INCONSTITUCIONALIDADE

Não há previsão expressa constitucional de regressividade na Constituição Federal de 1988. Ela pode ser obtida numa hermenêutica a contrário *sensu* do critério da progressividade, insculpido no artigo 153, parágrafo 2º, I.

Isso decorre do fato de que a Carta Magna, no bojo de sua instituição, se deu sob a égide do Estado social democrático de direito. Por isso seria incompatível constar a regressividade em seu texto, tendo em vista que afrontaria os ditames desse modelo de Estado, regredindo, então, para o antecessor Estado liberal.

O Estado social, que tem por objetivo a manutenção de direitos sociais básicos na qualidade de vida dos cidadãos, como a saúde, alimentação, moradia, educação, lazer e segurança, pode ser mais bem efetivado por meio da aplicação dos princípios correlatos à Justiça fiscal, como a Isonomia Tributária, a Progressividade e a Capacidade Contributiva (MOURA, 2015, p. 55).

No Estado Social estão fortemente presentes os ideais de justiça distributiva, direitos sociais, qualidade de vida e dignidade da pessoa humana. Ocorre que esses ideais podem ser alcançados com a utilização de institutos jurídicos, como a justiça fiscal, por meio do princípio da isonomia tributária e da progressividade.

Em geral, a doutrina nacional não trata especificamente da regressividade, recorrendo sobre ela em contraponto ao critério da progressividade. Há menção dela quando se classifica as alíquotas do consequente normativo em alíquotas fixas e variáveis; e, por seguinte, as variáveis em progressivas e regressivas.

Quando da classificação e quantificação dos impostos, também se menciona a regressividade, da seguinte forma: “Quanto à forma de quantificação os impostos podem ser fixos e graduados. Os fixos são quantificados diretamente pelo legislador. A lei estabelece os valores a serem pagos em cada caso. Os graduados dividem-se em proporcionais, progressivos e regressivos” (MACHADO, 2007, p. 320).

Assim, conforme o que foi apresentado acima, a regressividade apresenta-se totalmente inconstitucional com o sistema jurídico hodierno, porque não se coaduna com a base principiológica do Estado social vigente.

3.2 DEFINIÇÃO E CONCEITO DE REGRESSIVIDADE

Inicialmente, pode-se dizer que regressividade é o oposto de progressividade e, do mesmo modo, se evidencia no Direito Tributário. No formato constitucional, a progressividade, determina que o imposto sobre renda da pessoa física deve ser graduado com alíquotas diferenciadas, de forma que, aqueles que obtiverem maiores rendas devem contribuir mais que aqueles que tenham menor expressividade.

Machado (2007, p. 165) classifica as alíquotas em progressivas e regressivas, destacando que as alíquotas “[...] são regressivas quando diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo”.

É em Sabbag (2008, p. 42) que se encontra um conceito crítico de regressividade: “[...] no ‘palco’ da regressividade, estrear-se-á a ‘peça’ da injustiça fiscal, cujo ‘roteiro’ é ‘quem ganha mais paga menos e quem ganha menos paga mais’. Em outras palavras, dir-se-ia que a regressividade equivale a uma ‘progressividade às avessas’ [...]”.

Conforme exposto acima, de modo bem simples, pode-se definir a tributação regressiva como a redução de alíquotas, à medida em que a base de cálculo aumentar e o aumento de alíquotas, quando a base de cálculo diminuir. A regressividade se traduz numa tributação mais elevada daqueles que têm menor renda, se comparada com a carga tributária suportada por aqueles de maior capacidade contributiva.

Desta forma, entende-se que a regressividade tributária não é tão somente a redução de alíquotas, à medida que a base de cálculo aumentar e o aumento de alíquotas, quando a base de cálculo diminuir. A regressividade resulta, ainda, em qualquer forma de tributação que não leve em consideração o critério da progressividade, como ocorre em boa parte dos tributos indiretos. Isso resulta numa tributação pesada àqueles que possuem menor poder aquisitivo, favorecendo as classes mais altas da sociedade.

3.3 GÊNERO E ESPÉCIES DE REGRESSIVIDADE

Não há classificação doutrinária expressa quanto aos tipos de regressividade, mas infere-se pelo menos duas formas: uma delineada pela alteração das alíquotas

(majoração – progressividade; minoração - regressividade), já descrita anteriormente, que geralmente ocorre nos impostos diretos; e a outra, que se apresenta na tributação do consumo, objeto dos impostos indiretos.

Ataliba (1991, p. 49), discorrendo sobre a proporcionalidade, denota a regressividade dos impostos indiretos da seguinte forma: “os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”.

Isso se faz compreensível com a ilustração abaixo:

Tabela 2 – Proporcionalidade, Progressividade

PROPORCIONALIDADE			PROGRESSIVIDADE		
B. de cálculo	Alíquota	\$	B. de cálculo	Alíquota	\$
10	10%	1	10	10%	1
100	10%	10	100	25%	25

Fonte: (SABBAG, 2013, p. 183).

Tabela 3 – Regressividade na Proporcionalidade

Regressividade na Proporcionalidade					
Contribuintes	Capacidade contributiva	B. de cálculo	Alíquota	\$	A. efetiva
A	R\$ 20	10	10%	1	5%=1/20
B	R\$ 100				1%=1/100
A	R\$ 20	100	10%	10	50%=1/2
B	R\$ 100				10%=1/10

Fonte: (Dados da pesquisa).

Tabela 4 – Regressividade

Regressividade			
B. de cálculo	Alíquota	\$	Corresponde
10	20%	2	1/5
100	10%	10	1/10

Fonte: (Dados da pesquisa).

A regressividade nos impostos progressivos se apresenta com a redução das alíquotas frente ao aumento da base de cálculo e por isso engloba maior parte da base de cálculo, se comparada com a segunda base de cálculo, mais elevada. Já essa regressividade nos impostos proporcionais ocorre com a manutenção da mesma alíquota, todavia, considerando-se a capacidade contributiva do indivíduo. A proporcionalidade somente existirá se considerado tão somente o objeto da tributação.

Dadas as formas de progressividade do imposto sobre renda da pessoa física apresentadas no capítulo anterior, importa elencar as formas de regressividade do imposto que delas se pode extrair, sendo a regressividade: nas alíquotas variadas; nas deduções; no sistema de recolhimento de bases correntes; e, na tributação definitiva.

Quanto à regressividade das alíquotas variadas, elas foram descritas, quando da construção da regra-matriz, no primeiro capítulo deste trabalho. Estão estabelecidas na tabela mensal com as faixas: isento, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. A menor alíquota incide sobre rendas a partir de R\$ 1.903,99 e a maior alíquota sobre rendas superiores a R\$ 4.664,68, ou seja, a variação mensal da renda entre a menor e a maior alíquota é de apenas R\$ 2.760,69.

Estudos demonstram que a classe econômica C do país corresponde a 55% da população, com ganhos mensais na faixa salarial de R\$ 1.200,00 a R\$ 5.174,00 (COSTA, 2013). A progressividade (variação das alíquotas) na tributação do imposto sobre renda da pessoa física ocorre predominantemente sobre essa classe. A classe A, que deveria ser tributada com a maior alíquota, acaba também sendo tributada pela mesma alíquota que a classe C. Isso torna o imposto completamente regressivo, pois a classe A, que deveria pagar mais, contribui na mesma proporção – alíquota de 27,5% – da classe C, que deveria pagar menos; configurando, por isso, uma das espécies de regressividade já demonstrada.

Neste sentido, é necessário concordar com o estudo de Duarte (2012, p. 55):

Assim, o conceito de progressividade não se coaduna com a variação das alíquotas prevista para o imposto de renda das pessoas físicas, uma vez que não existe progressividade entre a classe rica da população e a classe média, ou seja, a progressividade se dá inteiramente dentro de uma única classe de contribuintes, o que comprova que as maiores rendas não têm sido tributadas mais gravosamente.

A regressividade também pode ser notada dentro das próprias alíquotas do imposto sobre renda, do menor ao maior percentual fixado, conforme se elucida:

Até pouco tempo, a legislação regente do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%). Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Destaque-se, a propósito, que há vários países cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil, os quais possuem várias faixas diferentes de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%. Citem-se a Alemanha (três alíquotas entre 22,9% e 53% do

rendimento anual) e a França (doze alíquotas entre 5% e 57%) (SABBAG, 2013, p. 170-171).

Conforme Carraza (2009), essa situação se torna evidente com a demonstração feita na tabela abaixo, considerando-se um contribuinte sem despesas dedutíveis:

Tabela 5 - Regressiva mensal do imposto sobre renda da pessoa física

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela Deduzir	Cálculo	Imposto final	Alíquota efetiva
Até 1.903,98	-	-	-	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80	R\$ 2.826,65 x 7,5% - R\$ 142,80 =	R\$ 69,20	2,45%
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80	R\$ 3.751,05 x 15% - R\$ 354,80 =	R\$ 207,86	5,54%
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13	R\$ 4.664,68 x 22,5% - R\$ 636,13 =	R\$ 413,43	8,86%
Acima de 4.664,68	27,5	869,36	R\$ 5.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 505,64	10,11%
10.000,00	27,5	869,36	R\$ 10.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 1.880,64	18,81%
15.000,00	27,5	869,36	R\$ 15.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 3.255,64	21,7%
20.000,00	27,5	869,36	R\$ 20.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 4.630,64	23,15%
50.000,00	27,5	869,36	R\$ 50.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 12.880,64	25,76%
100.000,00	27,5	869,36	R\$ 100.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 26.630,64	26,63%
500.000,00	27,5	869,36	R\$ 500.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 136.130,64	27,33%
1.000.000,00	27,5	869,36	R\$ 1.000.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 274.130,64	27,41%
5.000.000,00	27,5	869,36	R\$ 5.000.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 1.374.130,64	27,48%
10.000.000,00	27,5	869,36	R\$ 10.000.000,00 x 27,5% - R\$ 869,36 =	R\$ 2.749.130,64	27,49%

Fonte: (Dados da pesquisa).

Percebe-se que a variação da alíquota mínima para a máxima é de somente 20% (27,5% menos 7,5%) e, por isso, não atende completamente o critério da progressividade, pois está abaixo da média mundial, que é de 29,6%. No Brasil, os contribuintes que são tributados pela alíquota mais alta contribuem com apenas 20% a mais do que aqueles que auferem renda tributável na alíquota mínima.

Sob esse prisma, verifica-se que a legislação brasileira suaviza o imposto sobre renda da pessoa física para os contribuintes de classe mais elevada e o agrava para os de menor capacidade contributiva, o que revela afronta constitucional. Isso faz o imposto regressivo, pois penaliza com maior carga tributária as classes de menor poder econômico.

Outro ponto que merece destaque é a tributação dos rendimentos resultantes de ganhos de capital e de aplicações financeiras. Eles não são submetidos à tabela progressiva do imposto sobre renda da pessoa física. As rendas provenientes de aplicações financeiras têm variação principalmente com relação ao tempo de aplicação e são tributadas com alíquotas inferiores ao imposto sobre renda incidente sobre os rendimentos do trabalho. O mesmo fato ocorre com a tributação na fonte, tributação exclusiva (definitiva) ou antecipação, que se dá com alíquotas diversas em função da natureza do rendimento (MACHADO, 2009).

São situações que afrontam novamente a Constituição em seus princípios da isonomia tributária e universalidade, que não permitem esse tipo de discriminação. Tendo em mente os preceitos da justiça fiscal, o que deve diferenciar os contribuintes para o estabelecimento da carga tributária é a capacidade de contribuição e não a origem ou a natureza da renda que auferem.

Geralmente quem percebe as maiores rendas são as pessoas cujos rendimentos não provêm do trabalho, mas do capital (aplicações, investimentos e ganhos do capital). Com isso, a regressividade se destaca, pois aqueles que auferem rendas do capital sofrem a incidência de uma alíquota inferior àqueles que auferem rendas do trabalho.

Assim, a lei que instituiu as alíquotas do imposto sobre renda, aquém da progressividade, realiza a regressividade de variados modos, quais sejam: ausência de progressão entre a alíquota aplicada à classe rica e à classe média, ou seja, a mesma alíquota para as duas; pouca graduação (distanciamento) de uma alíquota para outra; e a diferenciação das alíquotas aplicáveis à renda do trabalho e à renda de capital.

Referente às deduções, são duas espécies previstas nos artigos 73 a 102 do Regulamento do Imposto sobre Renda – RIR. A primeira delas é a dedução na base de cálculo. Aqueles valores que serão diminuídos da renda bruta auferida para que se consiga a renda líquida, sendo elas: contribuição previdenciária, despesas escrituradas no livro caixa, quantia por dependente, pensão alimentícia, proventos e

pensões percebidos por maiores de 65 anos, despesas médicas, despesas com educação e as contribuições para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual.

A segunda forma é a do imposto apurado. Após apurar o montante do imposto devido, se desconta os gastos com incentivos às atividades culturais ou artísticas, incentivos a atividades audiovisuais, doações a fundos controlados pelos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente, imposto pago no exterior sobre rendimentos declarados provenientes de fontes situadas no exterior e despesas com empregado doméstico, daí se obtém o valor do imposto a pagar.

Para Tipke e Yamashita (2002), as deduções sobre a base de cálculo não são renda, nem proventos, pois sobre elas o contribuinte não tem disponibilidade ou controle voluntário, bem como também sobre o seu mínimo vital (moradia, alimentação, saúde e instrução), ou sobre obrigações de alimentos a dependentes. Deste modo, a base de cálculo do imposto sobre renda da pessoa física deve ser somente a renda percebida superior ao valor dessas despesas vitais e obrigacionais. Segundo estes autores, as deduções não são favores fiscais, mas direitos fundamentais indisponíveis do contribuinte.

As despesas com alimentação, moradia, saúde, instrução e obrigações de alimentos deveriam ser abatidas integralmente da base de cálculo. Porém, além de não autorizar deduções com gastos de aluguel para aqueles que não possuem moradia própria, a legislação do imposto sobre renda ainda limita as deduções que autoriza.

Quanto a essas deduções, observa-se na doutrina que:

[...] no caso do IRPF é imperioso que a legislação, garantindo a vida e a propriedade dos contribuintes, permita-lhes o abatimento, da base de cálculo do tributo, das despesas necessárias, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte, e assim por diante. Anda, portanto, em descompasso com o princípio da capacidade contributiva o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), quando, a pretexto de “simplificar” o tributo, impede ou, mesmo, limita significativamente tais deduções (CARRAZZA, 2009, p. 121).

A limitação dos valores reais gastos com educação, saúde, aposentadoria, moradia, transporte e outros faz a base de cálculo do imposto sobre renda ser maior em relação à renda disponível, a que o contribuinte tem controle, ou que pode dispor voluntariamente.

Nas deduções com saúde, a Administração tributária não permite a dedução de despesas com medicamentos, da base de cálculo do imposto. De outro modo, permite deduzir as doações e patrocínios para atividades culturais, artísticas e audiovisuais e as doações para o Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente, do valor do imposto a recolher. Isso caracteriza evidente tratamento diferenciado, favorecendo a classe mais provida economicamente, que pode fazer essas doações e patrocínios, sem que o seu mínimo vital deixe de ser completamente satisfeito.

Com essas distorções exemplificativas que foram apresentadas, as características individuais dos contribuintes deixam de ser observadas, o que demonstra a diminuição da pessoalidade do imposto sobre renda da pessoa física. Isso se reflete diretamente na progressividade do imposto, descaracterizando tal critério para o da regressividade, pois quando o Estado impede ou limita certos abatimentos na base de cálculo, obriga o contribuinte a pagar um imposto superior ao que seria devido.

O sistema de recolhimento do imposto sobre renda da pessoa física em bases correntes surgiu com a Lei 7.713/88, dispondo no artigo 2º que “O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”. Isso também foi previsto no art. 38, parágrafo único, do Regulamento do Imposto sobre Renda - RIR e ocorre por meio da retenção do imposto na fonte ou por meio do carnê leão.

Neste sistema o imposto é calculado sobre os rendimentos mensais do contribuinte e recolhido a título de tributação definitiva, o que representa que o imposto pago não será passível de recuperação ao final do período de apuração, ou será recolhido a título de antecipação, quando é considerado como antecipação do imposto devido ao final do período de apuração (CEIA, 2010, p. 118).

Baleeiro (2007) se posiciona contrariamente ao recolhimento por bases correntes, sobre rendimentos do trabalho e a título de antecipação, pois o imposto incide sobre rendimentos brutos, quando o fato gerador deveria incidir sobre os rendimentos líquidos e excedentes ao mínimo necessário.

A fonte pagadora não pode deduzir da base de cálculo as despesas médicas e as despesas com educação do contribuinte e de seus dependentes, o que degenera a pessoalidade do imposto, ferindo a progressividade legalmente prevista. Elas são permitidas para o ano-calendário, mas não são na apuração mensal. Isso

implica que o contribuinte paga mensalmente um imposto acima do que deveria pagar. Essa diferença só será ressarcida pelo Fisco ao final do período de apuração, caso haja imposto a restituir. Não há incidência de juros e correções sobre o valor devolvido. Que pode ser configurada numa forma do Estado realizar empréstimos compulsórios de forma indireta.

Para Greco (1999), o imposto sobre renda se caracteriza pela busca da manifestação da capacidade contributiva efetiva. Quando é recolhido mensalmente, deixa de considerar características pessoais do contribuinte e de permitir deduções previstas em lei que interferem na sua capacidade contributiva. Resulta em um imposto de valor superior ao efetivamente devido. Deixa de ser instrumento da justiça fiscal para ser simplesmente instrumento de arrecadação de receitas públicas, com caráter exclusivamente regressivo.

A tributação na fonte pode se dar de forma definitiva nesse sistema de bases correntes, também chamada de exclusiva na fonte, ou a título de antecipação. Essa forma de recolhimento foi prevista inicialmente na Instrução Normativa SRF n. 15/2001, que foi revogada pela então vigente Instrução Normativa RFB n. 1500/2014, de 29/10/2014. Ela considera que:

Art. 21. Estão sujeitos à tributação definitiva:

- I - ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos;
- II - ganhos de capital decorrentes da alienação de bens e direitos e da liquidação e resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira;
- III - ganhos de capital decorrentes da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie;
- IV - ganhos de capital referentes à diferença a maior entre o valor da integralização e o constante da declaração de bens, na transferência de bens e direitos da pessoa física a pessoa jurídica a título de integralização de capital;
- V - ganhos de capital apurados na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão, a herdeiros, legatários ou donatários como adiantamento da legítima, bem como a cada ex-cônjuge ou ex-companheiro, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, quando o sucessor optar pela inclusão dos referidos bens e direitos, na sua declaração de rendimentos, por valor superior àquele pelo qual constavam da declaração do de cujus, do doador ou do ex-cônjuge ou ex-companheiro declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou da união estável;
- VI - ganhos líquidos auferidos nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
- VII - ganhos líquidos auferidos na alienação de ouro, ativo financeiro; e
- VIII - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas nos mercados de liquidação futura, fora de bolsa.

Parágrafo único. Estão também sujeitos à tributação definitiva os ganhos de capital e os ganhos líquidos referidos nos incisos I, VI, VII e VIII do caput quando recebidos por pessoas não residentes no País.

Importa destacar que “A transformação da incidência-fonte em exclusiva agride os princípios da pessoalidade do imposto, da unicidade e da capacidade econômica” (BALEEIRO, 2007, p. 314), porque não considera a renda como um todo, mas realiza sua tributação em parcelas.

Outra importante contribuição condiz que cometer à:

[...] tributação exclusivamente na fonte (isto é, sem possibilidade de compensação) o produto de uma ou de algumas operações isoladas ocorridas neste período, com total desconsideração dos demais eventos relevantes que, no seu transcorrer venham a se verificar, significa, em última análise, admitir a ocorrência da absurda hipótese de o contribuinte ser obrigado a pagar imposto (que, tornamos a repetir, incide sobre a renda, isto é, sobre o acréscimo patrimonial, num dado período) ainda que encontre, ao termo do período de apuração correspondente, em situação de manifesto prejuízo (CARRAZZA, 2007, p. 117).

Nota-se que a tributação na fonte de forma definitiva não se preocupa com a renda a ser tributada no final do período de um ano, necessário à ocorrência do fato gerador, mas se ocupa com operações parciais e isoladas ocorridas em momento em que o fato gerador ainda não se consumou. Mesmo que se comprove que o montante das operações feitas pelo contribuinte não atingiu o valor mínimo a ser tributado e que, portanto, não auferiu renda ao final do ano-calendário, o imposto pago sob condição de tributação definitiva não será restituído.

Neste sentido, Tipke e Yamashita (2002, p. 93) dizem que a tributação isolada e definitiva:

[...] não viola o princípio da capacidade contributiva apenas por discriminar rendimentos em função de sua origem e não em função de seu valor econômico. Sempre que prejuízos e/ou despesas superarem os rendimentos passíveis de dedução (aqueles integrantes da base de cálculo), tais elementos negativos da base de cálculo do imposto de renda não podem ser deduzidos dos rendimentos tributados isolada e definitivamente.

A tributação definitiva sobre rendas obtidas em determinadas operações financeiras isoladas é inconstitucional. Os princípios e critérios assentados na Constituição não comportam a tributação sobre operações isoladas, pois a tributação do imposto deve ocorrer sobre a totalidade dos resultados das atividades que o contribuinte tenha efetuado.

A tributação isolada e definitiva de ganhos de capital, ganhos em aplicação de renda variável e renda fixa é, portanto, inconstitucional, porque fere o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva ao tratar desigualmente rendimentos quantitativamente iguais.

Sempre que despesas dedutíveis excederem os rendimentos integrantes da base de cálculo e havendo rendimentos positivos sujeitos à tributação definitiva, esta será inconstitucional, por impossibilitar as deduções de tais elementos negativos da renda. A antijuridicidade da violação do princípio da capacidade contributiva pela tributação definitiva não é sanada pelo princípio do Estado Social redutor das desigualdades sociais (arts. 3º, III, e 170, VII, da CF/88), posto que a tributação definitiva não realiza redistribuição de renda alguma, devido à incoerência valorativa que, por sua vez, significa uma ofensa ao princípio da igualdade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 100).

É inaceitável a tributação da renda exclusivamente na fonte, pois não respeita o critério constitucional da progressividade. Assim, “as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos movidos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhes parece mais conveniente e oportuno” (MELO, 2008, p. 11). Ao contrário, devem estrita obediência aos postulados máximos da Constituição Federal.

Ao mesmo tempo em que se concede o privilégio de uma alíquota diferenciada e menor do que a maior alíquota incidente sobre os rendimentos do trabalho, aos rendimentos oriundos de lucros com aplicações financeiras e aos ganhos de capital, também se tributa esses rendimentos de forma exclusiva, sem permitir que eventuais prejuízos sofridos em parcela das operações sejam mensurados.

É relevante observar que tais regras tributam mais gravosamente pequenos investidores, cujo montante da renda auferida se dá em parte pelos rendimentos do trabalho e em parte com operações financeiras. Contudo, ao mesmo tempo, beneficiam aqueles contribuintes que têm grande patrimônio em razão do qual a totalidade de suas rendas vem do mercado financeiro e mobiliário, onde, numa gama de operações a possibilidade de prejuízos é cada vez menor, e as alíquotas do imposto são mais baixas (DUARTE, 2012, p. 64-65).

Em síntese, percebe-se que as alíquotas do imposto sobre renda da pessoa física, no que se refere a ganhos de capital e aplicações financeiras, são fixas e se dão sobre o montante da renda líquida auferida em cada operação de forma definitiva, sem levar em consideração qualquer característica pessoal do contribuinte.

Tem-se que no imposto sobre renda da pessoa física apresentam-se aspectos de regressividade na baixíssima variação das alíquotas, na limitação dos valores dedutíveis, na tributação em bases correntes e na tributação definitiva na fonte. Em detrimento disso, aqueles com menor capacidade contributiva acabam

responsáveis pela carga tributária mais pesada se comparada à suportada por grandes investidores. Regressividades estas que afrontam os princípios constitucionais basilares da estruturação do imposto.

3.4 EFEITOS E CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

No Direito Tributário, a regressividade é consequência da aplicação deficiente do critério da progressividade no campo específico do imposto sobre renda da pessoa física. Se o imposto não observa a progressividade, torna-se regressivo, vez que a regra de onerar mais gravosamente quem ganha mais não é realizada. Isso implica dizer que aqueles que estão auferindo menor renda, contribuem para a manutenção do Estado com maior sacrifício.

Leal (2012, p. 25) corrobora do seguinte modo:

A matriz tributária brasileira – em paradoxal incoerência com os princípios e objetivos fundamentais da República instituída pela Constituição de 1988 – é cruelmente agressiva, o que significa dizer que, em boa medida, quem tem menos capacidade contributiva paga um percentual maior a título de tributos.

Em outras palavras, o sistema tributário brasileiro, globalmente considerado, funciona como uma espécie de Robin Hood às avessas: tira dos pobres para dar para os ricos; isto é, redistribui riqueza dos mais necessitados para os mais afortunados.

Essa situação não é diferente com o imposto sobre renda da pessoa física que, por sua finalidade extrafiscal tem importante papel na distribuição da carga tributária nacional entre os contribuintes e regiões, pois se destaca dentre as principais fontes de arrecadação da União. Se há um sistema tributário regressivo, esse distúrbio se apresenta presente também no imposto sobre renda da pessoa física, embora em grau diferenciado.

O relacionamento da regressividade com o imposto sobre renda da pessoa física fica evidente no texto seguinte:

No Brasil de hoje, o imposto sobre a renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Aliás, insta frisar que já sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da

regressividade, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão para contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa (SABBAG, 2013, p. 169-170).

Para este doutrinador, a inexpressiva progressividade conferida ao imposto sobre renda, que resulta em regressividade, acaba por atingir todo o sistema tributário. Na medida em que o Estado deixa de arrecadar com o imposto sobre renda para privilegiar os tributos indiretos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, faz com que os contribuintes menos abastados paguem impostos mais gravosos. Os bens de consumo extremamente necessários a esses contribuintes, tais como: alimentos, vestuários, remédios etc. possuem carga fiscal mais elevada para compensar a inferior tributação sobre a renda.

Rodrigues (2009, p. 401-402) menciona a existência da regressividade na aplicação do imposto sobre renda, com as seguintes palavras:

[...] é um imposto que, além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país, mas não tem sido assim entre nós, pois sua administração fá-lo incidir mais onerosamente sobre as classes média-baixa e média-alta do que sobre as classes de renda mais elevadas.

Destaque-se a relevante finalidade fiscal do imposto sobre renda da pessoa física. Entretanto, deve-se lembrar também de sua função extrafiscal, tendo em vista a abrangência nacional; o seu poder de influir nas finanças de todos os brasileiros; e, em decorrência da expressiva arrecadação, a possibilidade do governo federal implantar regras e políticas públicas para redistribuir o fruto da tributação.

Essas funções são delineadas por Machado (2009, p. 314-315), quando diz que o imposto sobre renda figura como a principal fonte de receita tributária, mas também como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico. Essa função é fundamental na redistribuição de riquezas, não apenas em razão das pessoas, mas também dos lugares, com grande valia no desenvolvimento econômico regional ou setorial.

O imposto sobre renda tem o escopo de atingir manifestações de capacidade contributiva efetiva do contribuinte e “apresenta uma nítida feição de instrumento da justiça fiscal, inclusive mediante a sua progressividade; tem uma função

redistributiva, é relevante instrumento de geração de receita pública, etc.” (GRECO, 1999, p. 418).

Segundo Tipke e Yamashita (2002, p. 97), a finalidade extrafiscal de redistribuir a renda atribuída ao imposto sobre renda está fundamentada nos aspectos constitucionais do Estado Social, previstos nos artigos 3º, inciso III, e artigo 170, inciso VII, da Constituição Federal, cujo objetivo fundamental da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades sociais.

No âmbito do imposto sobre renda da pessoa física, a regressividade constitui afronta não somente ao princípio da progressividade, mas também à função extrafiscal (finalidade secundária) de redistribuição social da renda. Assim, o imposto sobre renda é um instrumento de “justiça social” (LEONETTI, 2003, p. 178), pensamento ratificado por muitos outros doutrinadores.

Em suma, os efeitos e consequências da regressividade no imposto sobre renda da pessoa física podem ser divididos em políticos e jurídicos. Nos políticos destacam-se: a concentração de renda numa classe rica, em virtude da baixa distribuição de renda; o aumento das desigualdades sociais; e, a dificuldade de ascensão da classe pobre. Nos jurídicos está a infringência a dispositivos constitucionais e aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

4 PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dentre os princípios constitucionais tributários, correlacionados com o imposto sobre renda da pessoa física, merecem destaque neste trabalho os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

4.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

4.1.1 Isonomia tributária

Também chamado de princípio da igualdade, o princípio da isonomia norteia todo o ordenamento jurídico, não se aplicando apenas ao direito tributário. Sua fundamentação está no *caput* do artigo 5º da Carta Magna: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”. Apesar de não existir hierarquia entre princípios, muitos o consideram como um princípio superior, que está acima dos demais.

O princípio da igualdade é relativizado na antiguidade e trazido por Barbosa (1944), passando a consistir no tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida em que eles se desigalam. Essa relativização passa a caracterizar o princípio da isonomia no Direito Tributário. Os iguais devem ser tratados de forma igual; o tratamento desigual é somente entre aqueles de situações diversas. A Constituição caminha neste sentido quando, na limitação imposta ao Estado em seu poder de tributar, estabelece a vedação aos entes tributantes de tratar desigualmente os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, conforme artigo 150, II, *in verbis*:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
[...]

Deve a lei dar tratamento diferenciado aos contribuintes que se encontram em diferentes situações. A constituição, adequando-se a este postulado, em correta observância ao princípio da isonomia, expressou no § 1º do artigo 145, “Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal [...]”, de forma que passa, então, a considerar as características pessoais do contribuinte.

4.1.2 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra-se fundamentado na Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A Constituição Federal cuidou de trazer ao ordenamento jurídico o princípio da capacidade contributiva como forma de aplicação do princípio da isonomia nas relações entre o fisco e os contribuintes. Conforme seu art. 3º, a solidariedade é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. No Direito tributário, todos devem contribuir para a manutenção do Estado solidariamente, ou seja, de acordo com as suas possibilidades.

A dificuldade com a correta imposição do tributo para atingir o que estatui a Norma constitucional não se resume tão somente em distribuir aleatoriamente aos administrados incidências capazes de recolher aos cofres públicos as quantias desejadas pelo Estado. O que se deseja é que cada sujeito seja tributado de acordo com sua capacidade econômica tendente a suportar a carga tributária que lhe é imposta pela cobrança do imposto sobre renda.

Para que se tenha um ordenamento jurídico justo, pressupõe-se a necessidade de existirem princípios (regras, critérios, padrões) que são validados quando há partilha de direitos e obrigações entre membros de uma sociedade. Uma repartição de direitos e obrigações sem princípios é arbitrária (TIPKE; YAMASHITA, 2002). Princípio é:

[...] por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico [...] (MELLO, 2002, p. 772).

O sistema tributário está delimitado na Carta Magna pelos princípios limitadores do poder de tributar concedido ao Estado.

O poder de tributar, na Constituição é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ele adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária (BALEIRO, 2007, p. 90).

“Na relação de tributação temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que ‘nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta’” (MACHADO, 2009, p. 46). Assim, os princípios são importantes no ordenamento jurídico, porque são instrumentos de defesa do contribuinte diante da supremacia do Estado.

No sistema constitucional vigente, a capacidade contributiva é princípio autoaplicável, devendo ser observado não apenas pelo legislador que é seu destinatário imediato, mas também pelos aplicadores do direito (BALEIRO, 2006, p. 689).

O princípio da capacidade contributiva, quando se apresenta constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, o autor da lei fiscal, apresentando-se materialmente, na forma de norma sobre como fazer lei. Entretanto, o princípio há de ser concretizado não só pelo legislador, mas também pelo aplicador da lei (TORRES, 2000, p. 224).

Nesse prisma, se a lei afrontar o princípio da capacidade contributiva, genericamente, tem-se uma hipótese de inconstitucionalidade material, permitindo ao judiciário declarar a inconstitucionalidade dessa lei (SABBAG, 2013).

No que tange as garantias dentro do sistema tributário nacional, o nascedouro de sua importância encontra guarida nas palavras de Tipke e Yamashita (2002, p. 15), ao mencionar que “O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade”.

4.2 CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS

4.2.1 Isonomia tributária

Diversamente do que foi assentado no tópico anterior deste capítulo, Machado (2007, p. 68), numa relação inversa à apresentada, entende que o princípio da igualdade é que decorre do princípio da isonomia:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Para este autor “a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo” (MACHADO, 2007, p. 296).

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação, o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

Porém o princípio da isonomia é algo diverso daquilo que se pode entender como capacidade contributiva. Essa distinção pode ser encontrada na própria Constituição, quando dispõe o princípio da igualdade no artigo 5º, o da isonomia no art. 150, inciso II e o da capacidade contributiva no art. 145, parágrafo 1º.

4.2.2 Capacidade contributiva

Conforme entendimento doutrinário, ter capacidade para contribuir significa dizer que o contribuinte possui renda ou patrimônio para suportar o imposto cuja obrigação lhe é imposta pelo Estado. A riqueza de que se fala não é a aparente, mas a real. Ter capacidade contributiva é ter condições, é ter riqueza, é ter renda, é ter patrimônio, para poder contribuir. Por isso o imposto deve se moldar conforme a riqueza do contribuinte (PAULSEN, 2009, p. 65).

Velloso (2010, p. 167) afirma a proximidade do princípio da capacidade contributiva com o da solidariedade, do seguinte modo:

[...] a justificação da capacidade contributiva como critério de concretização do princípio da igualdade há de ir além da intuição. Deve ter um fundamento jurídico-positivo claro. Considerando que os impostos não representam contraprestações por benefícios e tampouco correspondem à medida dos interesses individuais, e que é impossível valorar juridicamente os sacrifícios individuais, só se revela adequado fundamentar a imposição orientada pela capacidade contributiva na finalidade de se lograr uma repartição justa das despesas públicas indivisíveis, norteadas pelo princípio da solidariedade. [...].

A Constituição Federal dispõe, no art. 145, § 1º, que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o que abriu a discussão quanto à obrigatoriedade da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos.

É entendimento jurisprudencial que a capacidade econômica ou capacidade contributiva do contribuinte é de aplicação obrigatória para os impostos de caráter pessoal, como é o presente caso do imposto sobre renda, não se aplicando aos impostos reais.

Na doutrina, esse entendimento não está pacificado ainda. Grande parte dos doutrinadores posiciona-se que, quando possível, os impostos devem ter caráter pessoal. mas devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, independentemente de serem impostos pessoais ou reais, diretos ou indiretos.

Alguns doutrinadores, a exemplo de Machado (2009), afirmam que o princípio da capacidade contributiva diz respeito a todos os tipos de tributos, vez que é princípio constitucional. Por isso, o legislador não teria liberdade de resolver quando aplicar o princípio da capacidade contributiva, pois, se assim o fosse, caracterizaria afronta às normas constitucionais.

Ao analisar o princípio da capacidade contributiva, pode-se confundi-lo com o princípio da isonomia tributária, pois ambos têm como propósito garantir a igualdade relativizada por Aristóteles, buscando um modo de incidência que mensure as diferenças existentes entre os contribuintes, no que diz respeito às suas desigualdades econômicas, a fim de que recebam tratamento diferenciado à medida que se desiguam (DUARTE, 2012).

O princípio da capacidade contributiva pode ser distinguido do princípio da isonomia porque:

[...] o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva [...] (RODRIGUES, 2009, p. 163).

O princípio da capacidade contributiva busca a justiça fiscal pelo direito do contribuinte de contribuir para a manutenção do Estado, conforme suas forças econômicas. O princípio da capacidade contributiva é realizador da justiça fiscal na medida em que:

[...] é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal (ou justiça tributária). É imperioso que a pessoa que revela possuir maior riqueza pague, em termos proporcionais, mais imposto que aquela que a exteriorize em menor intensidade (isonomia positiva).

[...]

O princípio da capacidade contributiva exige que os impostos sejam modulados de acordo com as manifestações objetivas de riqueza dos contribuintes: auferir renda e proventos de qualquer natureza, ter um imóvel, possuir um automóvel, praticar operações mercantis, realizar operações financeiras etc. Somente fatos deste tipo é que podem ser onerados por meio de impostos.

[...]

Este raciocínio conduz-nos à ideia de que a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular tal exigência constitucional, fazendo incidir o imposto sobre fatos que não exibam conteúdo econômico e não gravem riqueza nova do contribuinte. Isto torna inconstitucional a lei que coloque na hipótese de incidência destes tributos, fatos que, na perspectiva do contribuinte, sejam economicamente vazios. É duplamente inconstitucional o lançamento (mero ato administrativo) que considere *fatos* imponíveis os fatos concretos destituídos, para o contribuinte, de conteúdo econômico (CARRAZZA, 2009, p. 114 -115).

O princípio da capacidade contributiva serve para dar eficácia à lei de instituição do imposto, pois “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço a busca de água” (AMARO 2011, p. 162). Neste intento, o princípio da igualdade tributária:

[...] exige, assim, que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, respeite duas exigências básicas: 1ª) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e 2ª) discrimine, na medida de suas desigualdades, isto é, segundo a capacidade contributiva de cada um, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente (LEONETTI, 2003, p. 52).

A capacidade contributiva não se confunde com a econômica. A capacidade contributiva é aquela que o contribuinte apresenta para contribuir com os gastos

públicos conforme sua capacidade econômica. A capacidade econômica não coincide com a capacidade contributiva, pois muitas vezes a pessoa apresenta capacidade econômica, sem, contudo, apresentar a capacidade contributiva. Exemplo disso são os Entes Federativos, que apresentam capacidade econômica, (recursos financeiros próprios), mas não manifestam capacidade contributiva (pagar tributos).

Martins (1989, p. 34) diferencia capacidade contributiva de capacidade econômica, sendo a primeira: “[...] a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”; já a segunda a: “[...] exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder”.

A capacidade econômica é mais ampla que a capacidade contributiva, pois apresenta elementos que não são objeto de tributação, como o mínimo vital, que engloba os recursos mínimos para existência da pessoa. A capacidade contributiva só existe após a mensuração do mínimo vital.

Por último, a doutrina classifica a capacidade contributiva em absoluta e relativa, sendo a absoluta, com relação à manifestação de riqueza passível de tributação e a relativa, na análise do sujeito concreto, na medida da verificação de sua possibilidade de suportar a tributação:

- a) Capacidade contributiva absoluta (ou objetiva); é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui se tem um sujeito passivo potencial;
- b) Capacidade contributiva relativa (ou subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, desponta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e à não confiscabilidade (COSTA, 2003, p. 27).

Em síntese, a capacidade contributiva consiste no dever de contribuir para os gastos públicos, para suprir as necessidades públicas, segundo os ditames constitucionais, e que deve estar intimamente relacionada à capacidade econômica do sujeito, de modo que ele contribua de acordo com o seu orçamento, sem violação ao mínimo vital e ao não confisco.

4.3 IMPLICAÇÕES NO IMPOSTO SOBRE RENDA

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, por incidir sobre o acréscimo patrimonial, é considerado o tributo que mais realiza os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Inserido no sistema tributário nacional como uma das espécies de impostos e na condição de importante fonte de arrecadação federal, teve total atenção do legislador constituinte. Ao limitar o poder do Estado diante da abrangência de tal tributo, além dos princípios constitucionais gerais aplicados a todos os impostos, (legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco, isonomia, capacidade contributiva), elaborou, também, critérios ou princípios que lhes são específicos, sendo a generalidade, a universalidade e a progressividade.

O critério da progressividade, analisado no segundo capítulo, está completamente entrelaçado com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Como corolários do caráter pessoal do imposto sobre renda da pessoa física, sua progressividade decorre da aplicação e efetividade destes princípios.

Para Castro (2004), o modelo atual do imposto sobre renda é injusto e inconstitucional, pois, além de burlar a universalidade e a progressividade, critérios próprios previstos para o imposto burlam também o princípio da capacidade contributiva, pois as alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes, o que contraria o ideal preconizado pelo legislador constitucional, qual seja, a redistribuição de renda, favorecendo a concentração de riqueza no país.

Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva geram direito subjetivo ao contribuinte de exigir que o poder tributante não pratique atos que os contrariem. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto. Além da situação do imposto sobre renda da pessoa física já relatada, seria inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas do IPTU na razão inversa do valor venal dos imóveis: quanto menor o valor venal do imóvel, maior a alíquota do imposto (HARADA, 2007).

O princípio da isonomia é em grande escala desobedecido, quando as pessoas físicas contribuintes do imposto sobre renda são tratadas praticamente de forma igual. Porque contribuintes com diferentes capacidades contributivas arcam

com a mesma carga tributária, em razão da regressividade demonstrada no terceiro capítulo, que distorce o critério da progressividade constitucionalmente atribuída ao imposto. Assim sendo, a progressividade do imposto sobre renda da pessoa física deveria ser uma forma de realização dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Atento a esta problemática do imposto sobre renda da pessoa física, Carvalho (2009, p. 667-668) construiu dois argumentos a este respeito, além de destacar o caráter pessoal do imposto:

- I - que o princípio da capacidade contributiva absoluta retrata a efetiva realização do conceito jurídico de renda; e
- II - que tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa implica realizar a igualdade tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. [...] poucos são os tributos que se prestam à aferição da autêntica capacidade contributiva relativa como o imposto sobre a renda, dado sua forte índole de pessoalidade, sendo inteiramente possível ao legislador, por controlar a multiplicidade e a legitimidade dos ingressos e selecionando as quantias admitidas como dedutíveis, apurar o verdadeiro saldo identificador da renda tributável ou da renda líquida, segundo o regime jurídico de incidência.

O princípio da capacidade contributiva implica em limitar que o imposto sobre renda da pessoa física tribute o mínimo necessário à subsistência do contribuinte. O mínimo vital advém do princípio da dignidade da pessoa humana, previsto na Constituição, no art. 1º inciso, III, como fundamento da República Federativa do Brasil, pois o imposto sobre renda da pessoa física está ligado à remuneração mínima necessária e indispensável à subsistência do indivíduo.

No entendimento de Tavoraro (2009, p. 67), “[...] a dignidade da pessoa humana, insculpida como fundamento da República, assegura o mínimo existencial, que encontra amparo nas garantias constitucionais”.

Porém, deve-se observar que o imposto satisfaz parcialmente o mínimo vital, já que a parcela do acréscimo patrimonial tributada como isenta, no caso da pessoa física, está muito aquém de atender aos preceitos dos artigos 6º e 7º, IV da Constituição Federal. O atual valor de R\$ 1.903,98, considerado isento na tabela do imposto sobre renda da pessoa física, não é capaz de atender o mínimo vital do contribuinte e de sua família, quais sejam, as necessidades básicas com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Sabbag (2009, p. 112) estabeleceu o intercâmbio entre o mínimo vital e a capacidade contributiva do seguinte modo:

Se o mínimo vital se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. Nesse passo, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, ao firmar que o contribuinte do imposto sobre renda da pessoa física suporta carga tributária adequada a sua situação pessoal, apresenta dúplice função: I - distribuir a carga tributária global entre os contribuintes conforme com a capacidade de pagar tributos; e II - impedir que a carga tributária individual comprometa a subsistência do contribuinte e de sua família (LEONETTI, 2003, p. 53-54).

Segundo Coêlho (2006, p. 95), “quando o princípio é constitucional, a sua aplicação é obrigatória”. Os preceitos constitucionais estabelecidos para o imposto sobre renda das pessoas devem ser observados nas normas infralegais, mas por motivações pessoais e arbitrárias, aliadas à conveniência do Estado, a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a progressividade, dentre outras garantias constitucionais previstas, não estão sendo consideradas na legislação vigente.

Como suporte ao citado acima, Leonetti (2003, p. 205) entende que:

[...] as prescrições exaradas pelo constituinte de 1988 não foram devida e adequadamente seguidas pelo legislador, em sede de tributação de renda das pessoas físicas. Assim é que, conforme se pôde constatar, princípios tributários basilares, tais como os da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da pessoalidade não são integralmente atendidos pela legislação aplicável ao imposto sobre a renda – pessoa física.

A lei 7.713/1988, artigos 9º a 14 e o Decreto 3.000/1999, artigos 73 a 102, na tentativa de realizar o princípio da capacidade contributiva, estabeleceu as deduções da base de cálculo que, no caso da pessoa física, dependerá do número de dependentes, gastos com educação, despesas médicas, dentre outras deduções legais. Todavia, como já foi demonstrado no capítulo anterior, essas deduções merecem ser revistas para que não continuem perpetrando a regressividade do imposto.

Para a progressividade do imposto se cumprir é necessário que a legislação autorize deduções que garantam a subsistência do contribuinte e de seus dependentes, como deduções com estudos, alimentação, vestuários etc. Como demonstrado por Carrazza (2009, p.119):

Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não têm dependentes e goza de boa saúde. Já, a outra, - casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, despende grandes quantidades com o tratamento da saúde do cônjuge. Se a lei não permitir que esta última deduza do imposto de renda a pagar todos estes gastos, o imposto passará a ser sobre rendimentos, ferindo, assim, o princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, resta flagranteada a gritante inconstitucionalidade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, frente ao desrespeito ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva. Quanto ao da isonomia, porque não tem tributado diferentemente os contribuintes de situações diversas e quanto à capacidade contributiva, porque respeita inadequadamente a garantia do mínimo existencial e tributa desconforme a capacidade contributiva dos contribuintes. Fenômeno revelado pela regressividade do imposto, em que os de menor capacidade pagam o mesmo tanto ou mais do que aqueles de maior capacidade contributiva.

4.3.1 Soluções para a regressividade do imposto

Os contribuintes, muitas vezes em decorrência de uma má representação legislativa, se entregam à indiferença, deixando de exigir a efetividade das garantias postas por meio da Carta Magna. Uma forma de reverter este quadro é o contribuinte se tornar ativo e começar a incomodar o legislador e o Estado para que tornem aplicáveis seus direitos.

A Constituição Federal prevê que os impostos devam ser graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte e, sempre que possível, levar em consideração seus aspectos pessoais. Prevê, também, que o imposto sobre renda da pessoa física deve obedecer aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. As distorções apresentadas em sua aplicação podem ser solucionadas pela legislação infraconstitucional.

É afirmativo que as soluções possíveis para que o distúrbio da regressividade deixe de se concretizar no imposto sobre renda da pessoa física depende de esforços menos complexos, como a elaboração de regras de tributação nos moldes previstos pela constituição, o que em vez de prejudicar o Estado, fará que o imposto tenha alíquotas mais agressivas, de modo a se tornar mais pessoal.

Neste sentido, Cruz (2009), em época passada, propôs algumas medidas, sendo elas: a implantação de uma nova tabela com sete faixas de tributação, mais alíquota mínima de 7,5% para renda superior a renda anual mínima tributável de R\$ 17.989,81 e alíquota máxima de 42,5% prevista para renda anual superior a R\$ 350.000,00; e que todas as rendas sejam tributadas de acordo com a tabela progressiva, inclusive os rendimentos hoje sujeitos à tributação exclusiva, dando ao contribuinte o direito ao crédito do imposto retido na fonte.

É necessário, ainda, que a legislação do imposto sobre renda das pessoas físicas reveja os critérios das deduções permitidas, para que o cálculo do imposto se dê sobre a renda líquida e não sobre a renda bruta. Sabbag (2013, p. 170) propõe alteração nas deduções do imposto, dentre outras mudanças:

É mister que a lei do imposto de renda, na busca ideal de uma justiça fiscal, leve a cabo algumas medidas concretas, que, em breve resumo, seriam: (1) Consideração precisa das condições pessoais de contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um “mínimo vital”, compatível com a realidade: o art. 6º da Carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, à saúde, o trabalho, a moradia, a lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência dos desamparados. Já de se buscar a efetividade na proteção de tais valores, aqui prestigiados, à luz da tributação progressiva do imposto de renda. (2) Estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte: a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor à lógica e à justiça, não podem integrar o conceito de “renda”. Há de haver uma política “de inclusão” de despesas dedutíveis - e não o contrário! -, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que hoje presenciamos; (3) Estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida: Há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional.

Nota-se que o imposto sobre renda pode alcançar a efetivação de sua finalidade extrafiscal através de medidas simples, como a fixação de um mínimo vital justo. Ou seja, que a menor alíquota passe a incidir sobre parcela mais elevada de renda do que a hora tributada, com revisão das deduções para que possam ser abatidas da base de cálculo do imposto as despesas necessárias à manutenção do

indivíduo e de sua família e com revisão da tabela de alíquotas, para que se tornem mais progressivas. Medidas estas capazes de erradicar a regressividade no imposto sobre renda da pessoa física.

Corroborando com as soluções propostas acima, o excerto seguinte:

Contudo, apesar deste quadro sombrio, as esperanças de que o imposto brasileiro sobre a renda das pessoas físicas venha a atuar eficazmente como instrumento de Justiça Social não se encontram integralmente soterradas. Como visto e demonstrado ao longo desse trabalho, não é preciso nenhuma reforma constitucional para que este desiderato seja alcançado. Ao contrário, o que se faz necessário é justamente o efetivo e integral respeito à nossa Carta Política. Ou seja: a atuação do imposto sobre a renda das pessoas físicas como eficaz instrumento de Justiça Social depende apenas de que os membros dos Três Poderes da República, Executivo, Legislativo e Judiciário, cada qual em sua seara, cumpram, e façam cumprir, os desígnios da Constituição. Pode-se afirmar, assim, que falta vontade política para que a tributação da renda, entre nós, melhor exerça seu papel constitucional, histórico e universal de colaborar efetivamente para que a Justiça Social se realize e o Estado brasileiro possa cumprir adequadamente sua função social (LEONETTI, 2003, p. 206).

Assim, o remédio para os diversos tipos de regressividade presentes no imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física depende de vontade política e de respeito às normas previstas na Constituição Federal, pois os padrões nela estabelecidos são suficientes para garantir um imposto isonômico, progressivo, graduado em consonância com a capacidade econômica dos contribuintes e que satisfaça sua função social (extrafiscal), qual seja, redistribuir a renda nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se no presente trabalho que o sistema tributário é formado por princípios aos quais se deve obedecer. Está organizado na forma de sistema, pois suas normas são coordenadas entre si e há uma subordinação a princípios de forma harmônica.

A norma constitucional outorgou competência aos entes políticos federados para instituir e cobrar tributos. O Estado, em sua atividade fiscal, arrecada tributos para sua manutenção, bem como determina comportamentos, com o tributo extrafiscal, visando interferir na vida social.

Na lista de tributos destinados aos entes federados, destaca-se no presente estudo a competência conferida à União para instituir, majorar, arrecadar e fiscalizar o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Foi abordada, neste trabalho, a regressividade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, posicionando-o dentro do ordenamento jurídico vigente e em um contexto econômico dentro da realidade brasileira. Abordou-se também a construção da regra-matriz do imposto, o critério da progressividade e seus principais princípios norteadores insculpidos na Constituição, quais sejam, o da isonomia tributária e o da capacidade contributiva.

Assim sendo, pode-se considerar, com essa pesquisa:

1. Que a regra-matriz do imposto sobre renda da pessoa física está delineada em seu antecedente e consequente normativo. O antecedente é composto pelos aspectos: material (acréscimo patrimonial), temporal (exercício financeiro anual) e espacial (território nacional). No consequente, que estabelece as prescrições envolvidas na relação jurídica tributária, encontram-se os seguintes aspectos: pessoal (sujeito ativo – União; e sujeito passivo – pessoa física) e o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota), ao qual se dedicou especial análise.

2. A Carta Magna determinou que o imposto sobre renda fosse denotado pela progressividade, cujo fundamento é tributar de forma mais gravosa as maiores rendas, a fim de que aqueles que ganham menos arquem com uma carga fiscal mais branda, imputou ao tributo o objetivo de alcançar uma igualdade entre os contribuintes, para que cada um seja tributado de acordo com a capacidade econômica manifestada.

3. A progressividade do imposto sobre renda vai além da variação de alíquotas, pois a legislação própria criou algumas deduções que interferem no valor total da base de cálculo sobre o qual se aplicam as alíquotas. Além disso, autorizou outras deduções sobre o montante do imposto devido, previu alíquotas diferenciadas em razão do tipo de renda auferida, normatizou o recolhimento antecipado do imposto em bases mensais a título de adiantamento e de tributação exclusiva, cujas normas implicam no quantum a ser recolhido pelos contribuintes.

4. Com relação às deduções, tanto da base de cálculo quanto do montante do imposto devido, verifica-se que as despesas para o suprimento das necessidades vitais básicas dos indivíduos, como aluguel para aqueles que não possuem moradia, medicamentos e materiais escolares, dentre outros, não são passíveis de abatimento. A parcela máxima dedutível referente a gastos com educação fica muito aquém do preço real que se paga para estudar em unidades de ensino particular, seja de ensino fundamental, médio ou superior, o que significa que o imposto de renda não tem respeitado a capacidade contributiva.

5. O recolhimento do imposto em bases mensais contraria seu período de apuração, que é anual. Quanto aos recolhimentos a título de adiantamento, não deveria se impedir que despesas dedutíveis no cálculo do imposto devido sobre o ano-calendário, como educação e saúde, fossem deduzidas no cálculo do imposto recolhido em bases correntes, ferindo, assim, a pessoalidade do imposto, em descompasso com o princípio da capacidade econômica.

6. O recolhimento exclusivo na fonte, ao fracionar a base de cálculo do imposto em parcelas e tributar rendas oriundas de aplicações financeiras, ganhos de capital, 13º salário, dentre outros, de forma definitiva e, na maioria dos casos, com alíquotas únicas, que independem do montante da renda auferida, constitui verdadeira afronta aos princípios constitucionais norteadores do tributo, vez que o imposto sobre renda da pessoa física deve ser mensurado sobre o total da renda

auferida pelo contribuinte durante o ano-calendário, com base em alíquotas progressivas.

7. Na averiguação da progressividade do imposto, no tocante à diversidade de alíquotas, verifica-se que contrariamente ao que dispõe o princípio da isonomia tributária, a legislação infraconstitucional instituiu alíquotas que discriminam as diferentes formas de auferir renda. Os rendimentos oriundos do trabalho são os únicos que apresentam alíquotas progressivas e com percentual máximo superior a outros tipos de renda.

8. Quanto às alíquotas, a progressividade ocorre de forma ineficiente, pois a variação da menor para a maior alíquota é de apenas 20%. Destaca-se, ainda, o aspecto mais relevante, ou seja: não existe progressividade de alíquotas entre a classe média e a classe rica, pois a amplitude da variação da renda tributada com cada alíquota é muito pequena, inexistindo um montante expressivo entre a renda de quem contribui com a maior ou a menor alíquota.

9. Outro fato é que, mesmo detalhando todas as alíquotas previstas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), elas incidem sobre uma variação de renda mensal de apenas R\$ 2.760,70, o que faz com a que progressividade seja intensa entre a menor e a maior renda tributada, ao passo que se exaure para bases mensais superiores a R\$ 4.664,68.

10. É evidente que o objetivo da progressividade de tributar as maiores rendas de forma mais elevada resta totalmente dilacerado, pois a classe rica não tem sido onerada de acordo com a sua capacidade de contribuir. Em contradição com as classes mais baixas que suportam uma carga tributária superior às suas condições econômicas. Este fato imprime ao imposto um caráter regressivo, totalmente diferente ao que foi estabelecido pela Constituição Federal.

11. Constatou-se que o imposto sobre renda das pessoas físicas previsto no art. 153, inciso III da Constituição Federal, sem dúvida possui como característica primária ser fonte de arrecadação de receitas para a manutenção do Estado. Entretanto, como demonstrado, tem importante papel no cenário tributário nacional como instrumento de justiça fiscal, consubstanciada na redistribuição da renda.

12. Diante do poder de arrecadação pertinente ao referido tributo, o legislador originário, de forma bastante prudente, entendeu ser necessário positivar garantias ao contribuinte no texto constitucional como forma de proteção frente à soberania do

poder de tributar atribuído à União, detentora da competência tributária para instituir o imposto em comento.

13. Outras não poderiam ser as garantias constitucionais estudadas, senão a isonomia tributária, art. 150, inciso II, a capacidade contributiva, art. 145, §1º e a progressividade, art. 153, §2º, inciso I, visto que são pilares fundamentais de um imposto que, ao tempo em que satisfaz sua característica fiscal e aufera receitas, também redistribui renda.

14. Para o imposto sobre renda firmar seu caráter progressivo, sua carga tributária total deve ser distribuída somente àqueles que tenham condições de pagar o ônus da manutenção estatal, de modo que as necessidades vitais básicas dos contribuintes não sejam afetadas. Isto significa que a progressividade, para ter validade, deve respeitar a capacidade contributiva.

15. A aplicação da capacidade contributiva tem respaldo na isonomia tributária que veda o tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em igualdade de condições, ao passo que assegura àqueles em situações diversas, tratamento diferenciado. A isonomia, portanto, possibilita uma distribuição “desigual” da carga tributária a ser graduada, de acordo com a aptidão manifestada pelos contribuintes, que terão como resultado uma igualdade de sacrifício por todos com vistas à manutenção do Estado.

16. Dessa forma, a problemática proposta foi respondida a contento pela afirmação de que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não têm sido observados na aplicação do imposto sobre renda da pessoa física. Resulta contrariamente ao ideal da equidade fiscal. A progressividade no imposto sobre renda não consegue alcançar seus objetivos. Com isso, ocasiona o distúrbio da regressividade, de modo que os contribuintes que ganham menos pagam um imposto diametralmente maior em relação aos contribuintes que detêm maiores rendas.

17. A solução apresentada para corrigir o distúrbio da regressividade no imposto sobre renda da pessoa física depende, em síntese, de alterações na legislação infraconstitucional, que instituiu a tabela de alíquotas. Modificações devem ocorrer para que todas as rendas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua origem, sejam computadas em sua totalidade para apuração do imposto e submetidas à tabela progressiva. Essa tabela deverá ser alterada, a fim de que cada alíquota incida sobre uma amplitude maior de renda.

Assim, o maior percentual de tributação passará a incidir, de fato, sobre contribuintes que possuam rendas mais elevadas, efetivando a progressividade do imposto entre a classe média e a classe rica, o que poderia ser realizado pela criação de outras alíquotas mais elevadas que as existentes.

18. É perfeitamente possível harmonizar a finalidade fiscal e extrafiscal do imposto sobre renda da pessoa física. Essas intenções não se atritam, mas se complementam. Depende apenas de esforços que visem inovar a legislação, com vistas a satisfazer a progressividade imposta pela Constituição Federal, o que não é favor, mas dever legislativo. Que não tem sido cumprido no intuito de favorecer à classe rica, detentora de influência sobre os legisladores.

A relação tributária num Estado Democrático de Direito deve ser caracterizada pelo respeito às garantias e direitos dos contribuintes frente à atividade de arrecadação do tributo pelo fisco. Os princípios constitucionais possuem grande relevância e primordial função na garantia de que a atividade tributária estatal não se torne um poder desmesurado e arbitrário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ALVES, Rogério Salviano. Regra-matriz de incidência tributária: aplicação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3733, 20 set. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25350>>. Acesso em: 16 maio 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Progressividade e capacidade contributiva**. Separata da Revista de Direito Tributário; 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 2007.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. São Paulo: Arcádia, 1944.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n.º 1500, de 29 de outubro de 2014. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 out. 2014. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=57670#1459517>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

_____. Instrução Normativa SRF n.º 15, de 06 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 fev. 2001.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13148>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 maio 2007. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4862.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 17 maio 2016.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993. Cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 jul. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8685.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República**

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 jul. 2015. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm>. Acesso em: 21 maio 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 712-2/DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Presidente da República, Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 7 de outubro de 1992. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>>. Acesso em: 15 maio 2016.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. **RDDT**, n. 153, p. 55, jun. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2007.

_____. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. Regra-Matriz de incidência do Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v. 1, n. 1, p. 61-77, ago./dez. 2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva do imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CEIA, Nathália. **IRPF: imposto de renda pessoa física**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2010.

CERUTTI, Eliza. **A progressividade fiscal do iptu**. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2006_1/eliza.pdf>. Acesso em: 16 maio 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Teoria Geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSSIO, Carlos. **Ciência do direito e sociologia jurídica**. Tradução e estudo preliminar A.L. Machado Neto. Brasília: Universidade de Brasília, Instituto Central de Ciências Humanas, 1965.

COSTA, Luis Alberto da. A questão da progressividade do imposto de renda em face da realidade econômica brasileira. **Conteúdo Jurídico**. Brasília-DF: 02 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.42730&seo=1>>. Acesso em: 21 maio 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRUZ, Albino Joaquim Pimenta da. Imposto de renda e capacidade contributiva: uma revisão necessária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. n. 89. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DUARTE, Angela Rodriguez Brôndolo. **O distúrbio da regressividade e o imposto de renda das pessoas físicas**. 2012. 76 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, Centro Universitário Luterano de Ji-Paraná, Ji-Paraná, RO, 2012.

GARCIA, Priscila Prado. Do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e suas particularidades. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 82, nov. 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8557>. Acesso em: 17 maio 2016.

GIANNINI, Achille Donato. **Istituzioni di diritto tributario**. Tradução de: Vittorio Cassone. Milão: Giuffrè, 1972.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do imposto de renda na sua feição tradicional**. Estudos tributários. Organizador Condorcet Rezende. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 196. Rio de Janeiro: Dialética, 2012.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. IPTU: ausência de progressividade, distinção entre progressividade e seletividade. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 31, p. 82/91, abr. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989. Caderno de Pesquisas Tributárias, 14.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

MOURA, Laíse Soares Ramos de. **Da justiça fiscal no Estado social**: verificações acerca do princípio da isonomia tributária brasileira. 2015. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, RO, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PEDREIRA, Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. 1.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins et al. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_____. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Andre Luiz da Silva dos. Estrutura lógico-formal do imposto de renda: regra-matriz de incidência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 3030, 18 out. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20233>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 18., 1994, São Paulo. **Resenha Tributária Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 1994, v. 19.

SOUZA, Cecília Priscila de. Regra tributária: a norma jurídica pelo método hermenêutico-analítico. **Consultor Jurídico**, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-nov-04/analise-norma-juridica-metodo-hermeneutico-analitico?>>. Acesso em: 6 maio 2016.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989. Caderno de Pesquisas Tributárias, 14.

_____. et al. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Livraria do Advogado, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributários e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.